



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

Processo nº 19615.000585/2007-42
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2401-02.221 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES - AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente NTV PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA/ATUAL PONTO CERTO
EMPREENDEIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2005

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios e/ou motivos de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal por arbitramento, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a improcedência da autuação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2005

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/01/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em

07/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por RYCARDO HENRI

QUE MAGALHAES DE, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 14/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL – APRECIÇÃO DE OFÍCIO - SÚMULA VINCULANTE STF – DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES – AFERIÇÃO RAIS

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n ° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n ° 8, “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário””.

Tratando-se de apuração de diferenças por aferição indireta, a decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, § 4º do CTN.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, declarar a decadência até a competência 07/2001. II) Por maioria de votos dar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que negava. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de obrigação principal, lavrado sob o n. 35.838.690-0 tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados não descontada em época própria, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas que lhe prestaram serviços.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 39, o lançamento refere-se às CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS PELA EMPRESA e NÃO RECOLHIDAS EM ÉPOCA PRÓPRIA, incidentes sobre a remuneração dos segurados constantes da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, não declaradas em GFIP, e Acordos de rescisões efetuados na Justiça do Trabalho atinentes ao período abrangido pelas competências relacionadas no relatório de Discriminativo Analítico de Débito - DAD.

O período de apuração do crédito compreende as competências no período de 04/2000 a 12/2005, sendo que o contribuinte apresentou GFIP sem movimento dos períodos de 10/1999 a 02/2000, tendo retornado as atividades em 06/2004

O contribuinte encontra-se com a atividade paralisada devido à ação civil pública impetrado pelo Ministério Público Federal - MPF, processo nº 2002.82.01.6958-1, que determina a interdição do bingo em decisão proferida pela Excelentíssima Juíza Federal - Cristina Maria Costa Garcez, em 15 de janeiro de 2003.

Foram colacionados aos autos diversas cópias de documentos que respaldaram o lançamento, quais sejam: RAIS, Acordos Judiciais e Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 05/06/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 17/08/2006, conforme informação a fl. 171.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 173 a 185.

O processo foi convertido em diligência, para manifestação conclusiva do auditor, considerando os diversos documentos colacionados aos autos.

Manifestou-se o auditor notificante, fls. 985 a 986, tendo sido retificado o lançamento nos seguintes termos:

A composição da aferição para as competências de 03/2003 à 02/2004, incluindo a competência do 13º salário, em que consta reclamatória trabalhista será glosada do débito, tendo em vista ser competência da Justiça do Trabalho promover de ofício a execução da cobrança das contribuições sociais.

Com a apresentação da GFIP, papel, das competências 07/2005 a 11/2005 o segurado Wellington Gaudência Rocha encontra-se em auxílio doença a partir de 19/06/2005 contando sua remuneração apenas para fins de contribuição para FGTS. Desta forma será glosado da base de cálculo do débito sua remuneração:

Em 21/12/2005 foi emitido Termo de Interdição, folha 272, neste interím foi acordado Termos, de Rescisões e Contratos de Trabalho com aviso prévio em dezembro e demissão em janeiro, tendo, caso configurado fato gerador em dezembro de 2005, ijois não houve intervenção da Justiça do Trabalho, reclamatória trabalhista. Não foi informado em GFIP esta competência, nem apresentado em defesa, fato este que levou o arbitramento a partir da RAIS. Comparou-se a GFIP da competência 11/2005, RAIS (2005) e rescisões, apresentados na defesa, para o levantamento da base de cálculo de 12/2005.

O contribuinte em sua defesa ratificou os fatos geradores arbitrados em R A I S anexando Termos de Rescisões de Contrato de Trabalho sem reclamatória trabalhista, isto é, sem a intervenção da Justiça do Trabalho para as demais competência sem a devida glosa.

O recorrente foi cientificado dos termos da diligência, tendo sido reaberto prazo para defesa, fls. 991, mas sem ter o mesmo aditado a defesa.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 997 a 1004 .

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2005

AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE BASE LEGAL.

A verificação da ocorrência ou não de fatos geradores de contribuições sociais demanda o acesso a toda a documentação e livros contábeis da empresa. A impossibilidade de verificação dos mesmos, por se encontrar fechado o estabelecimento do contribuinte, autoriza ao Fisco, por expressa previsão legal, constituir de ofício o crédito tributário, ainda mais quando dispõe de informações, nos sistemas da Seguridade Social, sobre a ocorrência de fatos impositivos, e também pode obtê-los diretamente da Justiça do Trabalho.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2005

PERÍCIA. INEXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA SEU DEFERIMENTO .

Cabe a autoridade julgadora determinar a realização de diligência ou perícia, quando as entender necessárias ou indispensáveis à instrução do feito, não se constituindo em direito subjetivo do contribuinte, dispensando-as quando se mostrem procrastinatória.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2005 IMPUGNAÇÃO.
SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. J*

A interposição de reclamação (impugnação) contra o crédito tributário regularmente constituído importa em suspensão de sua exigibilidade, inexistindo óbice à concessão de certidão positiva, com efeito de negativa, caso inexistam outros créditos da Receita Federal do Brasil exigíveis contra o contribuinte.

Lançamento Procedente em Parte

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 1034 a 1044, contendo em síntese os mesmo argumentos da impugnação, senão vejamos:

1. Que no período de 17/03/2003 a 02/06/2005 e de 21/12/2005 em diante, manteve sua atividade econômica suspensa em virtude de determinação judicial. Em decorrência, não surgiu obrigação tributária em referido período, porque inexistiu efetivo desempenho de atividades laborais pelos trabalhadores.
2. Ora, o fato gerador da obrigação tributária consiste na realização do pagamento, decorrente de salário, assim fixado na CLT. se os empregados não desenvolveram suas atividades em virtude da interrupção determinada pela justiça federal, tampouco há de se aludir a obrigações tributárias de cunho previdenciária.
3. Desta forma, requer-se que todo o período de paralização das atividades da NTV seja desconsiderado para o computo das contribuições previdenciárias, pois, além disso, ao contrário do dito na decisão vergastada, inexistente documentação
4. Ausência de requisitos legais para aferição indireta e lançamento por arbitramento. Diz que a fiscalização não pode proceder ao lançamento apenas em face de erros formais, imprecisões ou incompatibilidades, não havendo como desclassificar a sua contabilidade, estando o volume de salários pagos registrados no livro de empregados, nas folhas de pagamento e informados ao INSS mediante GFIP.
5. Neste sentido, fez juntar à sua impugnação, em cópia: Livro de Registro de Empregados (fls. 274/371); decisão do Ministério do Trabalho, imponde-lhe multa (fls. 372); notificação do Ministério do Trabalho e Emprego para apresentação de documentos (fls. 373/4 e 376/7) e respectivo AI 7824432 lavrado por Auditor Fiscal do Trabalho, em decorrência de não exibição de documentos requestados (fls. 375); termo de adesão à Conectividade Social (fls. 378/379); GFIP (fls. 380/486; 488; 490); GPS (fls. 487; 489); Comunicado de Dispensa de Empregado - CD, ata de conciliação da Justiça do Trabalho, inicial de ação de consignação em pagamento e termo de rescisão de contrato de trabalho, relativos aos obreiros neles especificados (fls. 491/967).
6. Requer a nulidade da decisão recorrida, face o indeferimento do pedido de perícia, sendo que a mesma era essencial para o deslinde da questão.
7. Seja julgado procedente o pedido do recorrente no sentido de anular o lançamento, face o arbitramento com vício, ou se assim não entender que se anule a decisão recorrida,

considerando o cerceamento do direito de defesa, ou por fim, seja reformada a decisão para considerar todo o período de paralisação das atividades da empresa.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1015 e 1034. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

QUANTO AO VÍCIO NO PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO

Alegando nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi, independente da causa, legal ou contratual, o que malferia o princípio do devido processo legal, posto que não houve a devida motivação do arbitramento, ou mesmo fundamentação para que se apurasse determinadas verbas como salário de contribuição, considerando sua natureza.

Quanto as ditas alegações, em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa, ou vício no procedimento, conforme alegado pela recorrente.

Observa-se anexo ao relatório fiscal e mencionado no corpo do próprio relatório as autorizações por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, fls. 37, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento, o período de cobertura.

Foi realizada a devida intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação Fiscal, fl. 38, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária.

Foi realizada a conclusão dos trabalhos com a emissão do Termo de Encerramento, fl. 39, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores por meio de relatórios e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida indicação dos motivos que ensejaram o arbitramento, esclarecendo acerca dos fatos geradores apurados, entendo que razão não assiste ao recorrente.

Quanto à necessidade de justificativa para realização de auditoria e do arbitramento, destaca-se que a autoridade fiscal possui competência para verificar o fiel cumprimento da legislação previdenciária. Ademais, o próprio conceito de auditoria descrito nas instruções normativas, esclarece seu objetivo.

Art. 570. A Auditoria-Fiscal Previdenciária - AFP ou Fiscalização é o procedimento fiscal externo que objetiva orientar, verificar e controlar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de crédito previdenciário, em Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, em lavratura de Auto de Infração ou em apreensão de documentos de qualquer espécie, inclusive aqueles armazenados em meio digital ou em qualquer outro tipo de mídia, materiais, livros ou assemelhados.

O auditor apurou as contribuições, considerando que não havia informação das mesmas em GFIP, por meio dos documentos RAIS apresentados pela própria empresa, onde restou constatado o pagamento de remunerações, mesmo tendo o recorrente alegado estar a atividade paralisada. Note-se que não houve por parte do recorrente, qualquer argumento no sentido de haver retificado as RAIS, ou mesmo que os pagamento ali descritos não ocorreram. Resumindo a argumentar que houve paralisação de suas atividades.

Relevante destacar, que ao contrário do entendimento trazido pelo recorrente o fato gerador não surge apenas se a empresa encontra-se aberta, em funcionamento. Mesmo paralisada a atividade, caso haja pagamento de remuneração, ou mesmo de rescisões contratuais, caberia ao recorrente fazer incidir contribuições sobre os fatos geradores ali elencados. Dessa forma, entendo que a utilização da informação da RAIS, quando não houve qualquer argumentação de que indevidos os seus valores, serve como parâmetro para base de cálculo de contribuições.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, ou o descumprimento de obrigação acessória, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato o Auto de Infração de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito

DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Com relação a alegação de que a autoridade julgadora, não apreciou devidamente o feito, ignorando os argumentos de nulidade apresentados, e indeferindo a perícia, mesmo presentes o requisitos, entendo que razão não assiste ao recorrente. Ressalto que a Decisão Notificação enfrentou as alegações, sendo desnecessário apreciar uma a uma, quando afastadas as alegações em conjunto. O fato de não ter a autoridade julgadora acatado as alegações do impugnante para realização de perícia, de forma alguma, descreve a nulidade da decisão, quando se identifica a apreciação dos fatos e questões de direito suscitadas.

Quanto ao indeferimento da perícia, entendo que razão também não assiste ao recorrente. Assim, como já demonstrado pela autoridade julgadora, de acordo com o disposto no art. 9º, IV da Portaria MPAS n º 520/2004, são requisitos da perícia, nestas palavras:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/01/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SIL, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SIL, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por RYCARDO HENRI QUE MAGALHAES DE, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 14/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Art. 9º A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.

§ 4º A matéria de fato, se impertinente, será apreciada pela autoridade competente por meio de Despacho ou nas contra-razões, se houver recurso.

§ 5º A decisão deverá ser reformada quando a matéria de fato for pertinente.

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

§ 7º As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório.

§ 8º Em caso de discussão judicial que tenha relação com os fatos geradores incluídos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ou Auto de Infração, o contribuinte deverá juntar cópia da petição inicial, do agravo, da liminar, da tutela antecipada, da sentença e do acórdão proferidos.

No presente caso, entendeu a autoridade julgadora que não houve o preenchimento dos requisitos exigidos para realização da perícia. Desse modo, pode a autoridade julgadora indeferir o pleito da recorrente, sem ferir o princípio da ampla defesa. Nesse sentido, segue o teor do art. 11º da Portaria MPAS n º 520/2004:

Art. 11 A autoridade julgadora determinará de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligência ou perícia, quando as entender necessárias, indeferindo, mediante despacho fundamentado ou na respectiva Decisão-Notificação, aquelas que considerar prescindíveis, protelatórias ou impraticáveis.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 9º.

§ 2º O interessado será cientificado da determinação para realização da perícia por meio de Despacho, que indicará o procedimento a ser observado.

No mesmo sentido dispõe o Decreto n º 70.235/1972 sobre o processo administrativo fiscal, sendo aplicado subsidiariamente no processo administrativo no âmbito do INSS, nestas palavras:

Art. 17. A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligência, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e o endereço do seu perito.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

(...)

A Portaria MPAS n º 520/2004 é a que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito do INSS, conforme autorização expressa no art. 304 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n º 3.048/1999 e alterações, nestas palavras:

Art.304. Compete ao Ministro da Previdência e Assistência Social aprovar o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, bem como estabelecer as normas de procedimento do contencioso administrativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e suas alterações.

Como se percebe, a Portaria n º 520 surgiu em virtude da previsão expressa no Regulamento da Previdência Social, que transferiu a competência para o Ministério da Previdência Social regulamentar a matéria. Dessa forma, está perfeitamente compatível com o

ordenamento jurídico. E como demonstrado, o assunto acerca de perícias e diligências está tratado da mesma maneira no Decreto n.º 70.235/1972.

No presente caso, a perícia é despicienda; pois toda a matéria probatória suscitada pelo recorrente deveria constar dos autos. E com princípio basilar do direito processual, cabe à parte provar fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito do Fisco. O lançamento foi realizado por aferição, considerando que a documentação apresentada pelo recorrente, não registravam em sua totalidade a movimentação da empresa, face a não informação da GFIP e existência de RAIS com indicação de massa salarial e Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, seguindo a autoridade fiscal o procedimento previsto na legislação.

DA DECADÊNCIA – DE OFÍCIO

Considerando a parcela remanescente do lançamento, após a retificação parcial do mesmo, temos por bem apreciar a aplicação da decadência quinquenal, mesmo que de ofício. Períodos remanescentes: 04/2000 e 10/2000; 02, 03, 07, 09 11/2001; 01, 03, 04, 06 a 10/2002; 01, 02/2003, 08/2004, 04, 08 a 12/2005.

DA DECADÊNCIA

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido, à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, razão assiste ao contribuinte nos termos abaixo expostos.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está

*adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da **previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo,***

fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da

verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2002

Autenticado digitalmente em 31/01/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em

07/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por RYCARDO HENRI

QUE MAGALHAES DE, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 14/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

No caso ora em análise, observamos o lançamento de contribuições sobre a remuneração paga aos segurados empregados, tendo sido apuradas diferenças de contribuições por meio da RAIS, onde é possível identificar pelo relatório RDA, recolhimento durante o período de lançamento até 06/2001 e a partir de 06/2002, inclusive sendo apropriadas contribuições para todo o período do lançamento, tendo sido, conforme enfatizado no relatório fiscal, lançadas diferenças de contribuições.

Face o exposto e considerando que no lançamento em questão foi efetuado deu-se em 05/06/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 17/08/2006. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 04/2000 a 12/2005, sendo assim, devem ser excluídas as contribuições até a competência 07/2001, mantendo-se o lançamento a partir de 09/2001, já que o lançamento envolve períodos descontínuos.

DO MÉRITO

No mérito, o argumento principal trazido pelo recorrente é de que considerando que não se encontrava em funcionamento, face determinação judicial não teria como surgir fato gerador de contribuição.

Contudo, haja vista os argumentos apresentados, observa-se que a não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e consequente concordância com os termos da NFLD. O recorrente não contestou nenhum dos fatos geradores extraídos do seu próprio documento RAIS, resumindo-se a alegar nulidades, paralisação das atividades, sem demonstrar propriamente que os valores declarados em RAIS e na rescisões colacionadas aos autos estivessem erradas. Indicou a autoridade fiscal o confronto entre os valores declarados, os recolhidos e diferenças não incluídas como rubricas incidentes em folha e portanto não incluídas no conceito de salário de contribuição.

A notificação fiscal tomou por base documentos do próprio recorrente, conforme cópias acostadas aos relatório fiscal da infração, sendo que os fatos geradores estão discriminados mensalmente de modo claro e preciso no Discriminativo Analítico de Débito – DAD, o que, sem dúvida, possibilitou o pleno conhecimento do recorrente acerca do levantamento efetuado.

Os valores objeto da presente notificação foram lançados com base na RAIS e Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho, declaração realizada pela própria empresa nos documentos apresentados. Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, ao apreciarmos as cópias do livro de registro de empregado, volume 2, que o mesmo manteve vínculo com diversos empregados durante todo o período, inclusive rescindindo contratos de trabalho, durante o período em que esteve paralisada. Observamos, ainda que para diversos trabalhadores nem mesmo consta a data da rescisão contratual. Dessa forma, perfeitamente lógico o lançamento de contribuições respaldado nas rescisões contratuais. Apenas, para ilustrar observa-se que não a rescisão do contrato à fls. 278, 314, 318, 320, 328, 338, 348, 350, 354. Em outros caso, para exemplificar, ocorreu baixa durante o período do lançamento: 08/2003 – fl. 384, 07/2003 – fl. 372, 09/2003 – fl. 300, 09/2002 – fl. 310, 05/2003 – 377, 10/2002 – fl. 379, 05/2003 – fl. 385 etc.

Uma vez que a notificada remunerou segurados empregados, seja enquanto estivesse paralisada, ou mesmo no momento das rescisões, deveria ter efetuado o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da referida Decisão, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade da NFLD, rejeitar a preliminar de nulidade da Decisão de 1 instância, excluir do lançamento face a aplicação da decadência quinquenal as contribuições até 07/2001 e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, **relativamente ao arbitramento levado a efeito na lavratura da autuação**, como passaremos a demonstrar.

De conformidade com os elementos que instruem o processo, a autoridade lançadora ao promover o lançamento achou por bem constituir o crédito previdenciário por arbitramento, adotando as informações constantes da RAIS como base de cálculo das contribuições ora exigidas.

Com mais especificidade, a fiscalização utilizou como fundamentos ao procedimento do arbitramento as razões abaixo descritas, constantes do Relatório Fiscal, às fls. 39/45:

“[...]

13. Elementos Analisados na Ação Fiscal:

a. No desenvolvimento da ação Fiscal, o crédito da contribuição apurada foi discriminado a partir dos levantamentos intitulados "RAI - LANÇAMENTO RAIS".

b. Serviram de base para esse levantamento os seguintes elementos: Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, constante do CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais e entregues pelo contribuinte a fiscalização e acordos de rescisão de trabalho efetuados na justiça e Guias da Previdência Social - GPS/GRPS disponíveis nos sistemas informatizados de arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

14. O lançamento por arbitramento a partir da RAIS, reclamatória trabalhista, massa salarial obtida junto ao banco de dados do INSS, Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) são resultados dos levantamentos por meios indiretos da base tributável das contribuições previdenciárias, quando não se dispõe dos elementos necessários à sua apuração.

15. O emprego do critério por aferição encontra-se fundamentado no § 3.º do Art. 33 da Lei 8.212 de 24/07/1991. [...]"

Como se observa, o fiscal autuante entendeu por bem apurar o débito por aferição indireta/arbitramento, utilizando como supedâneo à sua empreitada o artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época nos seguintes termos:

“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 alterada pela Lei nº 10.256/01)

[...]

§ 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.

[...]”

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram a utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo, dentre inúmeros argumentos, que o procedimento eleito pela fiscalização ao promover o lançamento não encontra amparo legal na legislação de regência, notadamente quando não se apresentou claro e preciso em suas conclusões ao promover o lançamento por arbitramento.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância, corroboradas pela nobre Relatora em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Em que pese à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções “*juris et de jure*” e “*juris tantum*”. As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções “*juris tantum*” (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da

comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como **presunções juris tantum**, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípua da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

“ [...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das

¹ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/21, dez/03

presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de sub-sidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder”

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, senão vejamos:

“[...]”

Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou 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.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...]” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 13963.000848/2007-87 - Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)

“Ementa: [...]”

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

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.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...]” (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 109.35.007634/2007-81 – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

“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.”

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“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.”

Mais a mais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração

Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

“[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a descon sideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o

dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.”

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa. [...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35273.000238/2007-94, Acórdão nº 2401-002.161, Sessão de 01/12/2011 – Relatoria Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo) (grifamos)

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso *sub examine*, conclui-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, com base nas informações constates da RAIS, promovendo, por conseguinte, o arbitramento das contribuições lançadas, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.

Entrementes, em nenhum momento a autoridade lançadora logrou motivar aludido procedimento, deixando de elucidar as razões que deram azo ao arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em outras palavras, inobstante a autoridade lançadora inferir ter apurado o débito por arbitramento, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, deixou de demonstrar a ocorrência de sonegação de documentos ou informações solicitados ou mesmo sua apresentação deficiente, na forma que o dispositivo legal retro exige.

Aliás, a fiscalização não teve o cuidado de redigir sequer uma linha com a finalidade de explicitar os motivos da utilização do arbitramento na hipótese vertente. Não se tem conhecimento, portanto, se a contribuinte deixou de apresentar documentos e/ou informações ou quais seriam eles, ou mesmo se os ofertou de maneira insatisfatória.

A fazer prevalecer a pretensão da contribuinte, mister destacar que o Fisco, em seu Relatório Fiscal, às fls. 44, mais precisamente no item 24, informa que a ação fiscal deu ensejo, igualmente, à lavratura de duas outras Autuações por descumprimento de obrigações acessórias (Códigos de Fundamento Legal 67 e 68), os quais não dizem respeito àqueles aplicados quando a contribuinte deixa de exibir documentação ou esclarecimentos solicitados, ou apresenta de forma deficiente, dando margem à concluir que a recorrente apresentou à fiscalização todos os documentos exigidos de maneira satisfatória, o que, a princípio, afastaria a possibilidade da adoção da aferição indireta inscrita no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

Assim, com a devida vênia ao ilustre fiscal notificante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de arbitramento.

Com efeito, tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o adotou sem conquanto motivar sua conduta.

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante demonstrar que a contribuinte deixou de apresentar documentos ou informações requisitados, ou os ofertou com deficiência, na forma que exige o artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de arbitramento, que somente poderá ser levado a efeito quando vislumbrados os permissivos legais para tanto, devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao julgador de analisar devidamente os autos.

A presunção legal inserida no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípua dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas em face da falta de apresentação de documentos ou informações solicitados à empresa, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foi, inexistente razão para a apuração das contribuições por arbitramento. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma “carta branca” ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência fiscal.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu à autoridade lançadora na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, sobretudo tratando-se de lançamento por arbitramento.

Em face dos fatos acima delineados, uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a improcedência do presente lançamento fiscal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.