



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

Processo nº 19615.000585/2007-42
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.348 – 2ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PONTO CERTO EMPREENDIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo- Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-02.221, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 19 de janeiro de 2012, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 1.194:

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.

O mencionado Recurso, fls. 1.222 e seguintes, foi admitido pelo Despacho de fls. 1.240 e seguintes para **rediscussão da matéria atinente à natureza do vício existente no lançamento.**

Em seu recurso, a Procuradoria alegou, em suma:

- a) *O art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91, por sua vez, determina que a autoridade fiscal calcule o montante das contribuições devidas por aferição indireta sempre que, no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constate que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro;*
- b) *Na hipótese dos presentes autos, o contribuinte deixou de informar em GFIP o movimento de suas transações;*
- c) *Acerca da regularidade da utilização do arbitramento, que não configura penalidade, mas apenas uma forma de cálculo do tributo;*
- d) *uma vez constatado que o contribuinte deixou de escriturar o movimento de todas as suas transações, contrariando a legislação, tem-se, como consequência, que sua contabilidade não merece fé, eis que não registra com fidelidade os fatos administrativos e contábeis sobre os quais deve incidir o tributo;*
- e) *ainda que se entenda não estar presente hipótese autorizadora de utilização do arbitramento para cálculo do montante do tributo devido in casu, há ainda outra razão que milita a favor da reforma do acórdão recorrido;*

- f) acaso existente vício no lançamento, esse terá natureza de vício formal, e não material como constante no acórdão recorrido;
- g) A partir da leitura do voto condutor do acórdão, extrai-se que o Colegiado a quo entendeu que a autoridade tributária não demonstrou de forma necessária as razões que a levaram a adotar o procedimento da aferição indireta para o cálculo do tributo devido;
- h) Ora, tal vício, se existente, terá natureza formal, eis que se refere à motivação do lançamento;
- i) Vê-se, assim, que motivo e motivação, a despeito de estarem intimamente ligados, têm natureza diametralmente opostas: um (o motivo) tem natureza material, enquanto o outro (motivação) natureza formal;
- j) A partir da leitura do voto condutor do acórdão percebe-se que a Turma considerou deficitária a motivação da NFLD, razão pela qual decidiu pela anulação do lançamento. Contudo, à luz de todo o exposto, se se trata de vício de motivação, trata-se de vício formal, razão pela qual, se houver de ser declarada nulidade no caso *in foco*, que o seja por vício formal, e não por vício material, resguardando-se, assim, o teor do art. 173, II, do CTN.

Intimado, o Contribuinte não apresentou contrarrazões, conforme Despacho de fl. 1.256.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade.

O presente Auto de Infração sob análise refere-se *o crédito ao procedimento fiscal nº 09298612 que visa prestar os esclarecimentos necessários acerca da Notificação Fiscal Lançamento de Débito - NFLD nº 35.838.690-0, a qual se refere às CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS PELA EMPRESA identificada acima 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.*

Conforme narrado, foi admitida para rediscussão a matéria relativa à **natureza do vício existente no lançamento.**

Sustenta a Recorrente, em suma, que o vício motivação é formal, razão pela qual, se houver de ser declarada nulidade no caso *in foco*, que o seja por vício formal, e não por vício material.

Como se observa do Relatório do Relatório Fiscal, às fls. 39/45, a fiscalização utilizou como fundamentos ao procedimento do arbitramento as razões abaixo descritas:

“[...]”

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. [...]”

Assim, observa-se que o procedimento utilizado pela autoridade fiscal, promover o lançamento, foi o arbitramento, adotando as informações constantes da RAIS como base de cálculo das contribuições ora exigidas.

Nesse cenário, a decisão recorrida tratou do tema da seguinte forma:

*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 substanciais 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 – jûris, 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 precípuo 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 descon sideração 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 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 autoridade 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 subsidiariedade 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”

(...).

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: (...).

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:

(...).

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 (...).

*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.

(...)

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.

(...).

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 arribado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Considerando que o meu entendimento converge, em parte, apenas quanto a existência de vício, com os fundamentos esposados na decisão recorrida. Contudo, entendo que a falha incorrida pela fiscalização implica em ausência de motivação do procedimento adotado e não de motivo (contribuições devidas), o que, por consequência gera um vício de natureza formal.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial, e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente).

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Processo nº 19615.000585/2007-42
Acórdão n.º **9202-008.348**

CSRF-T2
Fl. 6
