ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 35948.002904/2003-15

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

Processo nº	35948.002904/2003-15
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-006.692 – 2ª Turma**
Sessão de	17 de abril de 2018
Matéria	PAF - NULIDADE
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	DELARA BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/07/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À LEI OU À EVIDÊNCIA DA PROVA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

É de se conhecer de Recurso Especial da Fazenda Nacional contra decisão não unânime, proferida na vigência da Portaria MF nº 147, de 2007, em que a Recorrente alega adequadamente a contrariedade à lei ou à evidência da prova, ainda que o apelo seja interposto já na vigência da Portaria MF nº 256, de 2009.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. DILIGÊNCIA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO DE ARBITRAMENTO. NULIDADE.

A solicitação de diligência para esclarecimento de dúvidas acerca do arbitramento aplicado no lançamento, já na fase de julgamento em segunda instância, não pode resultar na alteração do critério desse arbitramento, sob pena de nulidade por cerceamento de direito de defesa.

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 negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo- Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

No presente processo, encontra-se em julgamento o **Debcad 35.513.844-1**, relativo às Contribuições Previdenciárias dos segurados empregados, da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e às entidades e fundos denominados terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT), incidentes sobre pagamento de remunerações a título de comissões aos segurados empregados e apuradas por aferição indireta, no período de 01/1999 a 12/1999 e de 01/2001 a 07/2001, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 334 a 339.

A autuação foi mantida em primeira instância, ainda na Secretaria Previdenciária, por meio da Decisão-Notificação nº 14-401.4/0388/2003 (fls. 179 a 199 - Volume 4) e, quando do julgamento do recurso no Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), a 4ª Câmara de Julgamento o converteu em diligência, conforme a Decisão nº 93/2004, nos termos do despacho de fls. 01 a 04 - Volume 1:

> *"Através da Decisão nº 93/2004 de fls. 290 a 293, os membros da 4a Câmara de Julgamento do CRPS decidiram, por unanimidade em converter os autos em diligência, de acordo como o voto da Sra. Relatora, que analisando o processo concluiu que os elementos que levaram à fiscalização a proceder ao arbitramento não foram adequadamente demonstrados no período lançado, o que restou dúvidas, principalmente, quanto à escolha dos parâmetros utilizados na aferição indireta. Sendo assim, procede a formulação de quesitos (1 a 6) à Fiscalização, para que esta elucide as questões consideradas necessárias para o julgamento do recurso."*

O resultado da diligência consta às fls. 03 a 124 - Volume 2.

Às fls. 126 a 145 - Volume 2, constam as Razões de Manifestação da Contribuinte acerca do resultado da diligência, assim resumidas:

> "**4.1 -** *Isto posto: (i) tendo em vista a nulidade do **'novo lançamento'** pretendido pela Sra. Auditora Fiscal, conforme os argumentos expostos em a preliminar argüida pela ora Recorrente no item 2.0 supra; (ii) o reconhecimento pela própria Sra. Auditora Fiscal de que a base utilizada para o arbitramento constante da NFLD é totalmente insubsistente e lastrada em fundamentos absolutamente falsos, tanto que reduziu, de ofício, o valor do lançamento em mais de 40%; (iv) a improcedência da NFLD, haja vista a total insubsistência do procedimento de arbitramento ilegalmente levado a efeito pela Sra. Auditora Fiscal, o que ocorreu tanto na NFLD original, quanto naquela decorrente da diligência, é a presente manifestação para requerer o prosseguimento do julgamento do recurso perante*

este E. CRPS, com a conseqüente declaração da nulidade da NFLD n° 35.513.844-1."

Às fls. 147 a 161 - Volume 2, o INSS manifesta-se no sentido da manutenção da decisão recorrida, assim concluindo:

" 11. Ante o exposto e face o pronunciamento fiscal de fls. 297 a 394, entende-se cumprida a Decisão e que a Auditoria Fiscal agiu com lisura e corretamente ao lavrar a presente NFLD, pois agindo de forma contrária, não cumpriria com seu dever funcional, e deixaria de arrecadar as contribuições devidas à Seguridade Social. Sendo assim a Delegacia da Receita Previdenciária reitera todos os argumentos formulados por ocasião das contra-razões de fls. 246 a 265 dos autos, ao tempo que pede e espera que se a Colenda 4a Câmara de Julgamento do CRPS vier a conhecer do recurso/aditamento interpostos pela empresa, ***NEGUE-LHE PROVIMENTO, a fim de manter a decisão recorrida."***

Quando do retorno da diligência, em 20/06/2005, foi proferido o Acórdão CRPS nº 1.198/2005 (fls. 164 a 172 - Volume 2), com a seguinte decisão:

"Extrai-se daí que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos - NFLD lavrada sem a emissão ou com extinção do prazo do respectivo MPF, é nula de pleno direito por lhe faltar ato preparatório e indispensável à produção de atos subseqüentes.

Assim, ainda que tenha sido emitido MPF e/ou MPF-C, devem ser observados os prazos constantes do artigo 12, do Decreto n° 3.969/2001, ou aquele inscrito no próprio MPF, para que os atos futuros tenham validade, por estarem amparados por tal ato, como por exemplo a lavratura da notificação fiscal.

(...)

Na hipótese dos autos, o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, às fls. 21, determinou que o prazo para seu cumprimento perduraria até 20 de dezembro de 2002. Por seu turno, a lavratura da NFLD ocorreu somente em 23 de dezembro de 2002, portanto, fora do prazo de validade do respectivo MPF-C, sendo nulo de pleno direito o lançamento, conforme restou circunstanciadamente demonstrado.

Por todo o exposto, estando a NFLD sub examine *em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO E ANULAR A NOTIFICAÇÃO, por vício formal insanável."*

Contra esta decisão foi apresentado, em 27/07/2005, pelo INSS, às fls. 175 a 191 - Volume 2, o Pedido de Revisão de Acórdão, no sentido de que fosse revertida a nulidade e, no mérito, negado provimento ao recurso da Contribuinte:

"9. Em face de todo o exposto, espera esta Delegacia da SRP que V. Exa. acolha o presente pedido de revisão do Acórdão

> *n°1198/2005 prolatado por esta 4ªCAJ/CRPS, afastando de plano a decisão de nulidade da* ***NFLD*** *n°35.513.844-1, emitindo-se nova decisão, ao tempo em que pede e espera que se esta Colenda 4ª Câmara de Julgamento do CRPS vier a conhecer do recurso interposto pela autuada,* ***NEGUE-LHE PROVIMENTO,*** *por ser um ato lídimo e de JUSTIÇA."*

Intimada do Pedido de Revisão de Acórdão, a Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 198 a 204, assim concluindo:

> *"Portanto, levando-se em consideração que à época da lavratura da NFLD respectiva, em 23 de dezembro de 2002, não havia o Mandado de Procedimento Fiscal a que alude o art. 31, III da Portaria MPAS n° 520/2004, deve ser mantido o V. Acórdão recorrido que declarou a nulidade da NFLD respectiva, em respeito ao Princípio da Legalidade, fundamental ao Estado Democrático de Direito, como medida da mais lídima Justiça."*

O Pedido de Revisão apresentado pelo INSS foi examinado pela 4ª CAJ em 11/01/2006, por meio do Despacho nº 24/2006 (fls. 209 a 215 - Volume 2). A decisão foi pelo não processamento da revisão, indeferindo-se o pleito, conforme a seguinte conclusão:

> *"Na hipótese dos autos, verifica-se que a recorrente, ainda que em outras palavras, tão somente voltou a discutir matéria já analisada por esta egrégia 4ª Câmara, oportunidade em que fora exarado Acórdão n° 1.198/2005, ora atacado, impondo o não conhecimento do seu pedido de revisão, nos precisos termos do artigo 60, § 7º, da Portaria MPS n° 88/2004,* in verbis:
>
> 'Art. 60.
>
> [...]
>
> § 7º - Não será processado o pedido de revisão de decisão do CRPS, proferida em única ou última instância, visando à recuperação de prazo recursal ou à mera rediscussão de matéria já apreciada pelo órgão julgador.' *(grifamos)*
>
> *Neste contexto, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantida a nulidade da NFLD na forma decidida pela 4a Câmara, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório combatido, mormente no que diz respeito aos requisitos para o conhecimento do pedido de revisão."*

Em 31/03/2006, foi apresentado novo Pedido de Revisão, pela Secretaria Previdenciária (fls. 8 a 29 - Volume 3), com base no art. 60 do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, RICRPS, aprovado pela Portaria n° 88, de 2004, do Ministro da Previdência Social, que assim estabelecia:

> *"Art. 60. As Câmaras de Julgamento e Juntas de Recursos do CRPS poderão rever, enquanto não ocorrida a prescrição administrativa, de ofício ou a pedido, suas decisões quando:*
>
> *I - violarem literal disposição de lei ou decreto;*

III - depois da decisão, a parte obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de assegurar pronunciamento favorável;"

Enquanto o Pedido de Revisão aguardava julgamento, houve a fusão das Secretarias da Receita Federal e Previdenciária, de sorte que o processo passou a tramitar no antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

Nesse passo, ao Pedido de Revisão foi dado seguimento, conforme Despacho nº 205-557, de 22/09/2008, da 5ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 46 a - Volume 3):

"QUANTO À REGRA DE APLICAÇÃO DAS NORMAS PROCESSUAIS:

Inicialmente, deve-se esclarecer quanto à regra de aplicação das normas processuais que regem o contencioso administrativo-fiscal relativo às contribuições previdenciárias após a vigência da Portaria MF n° 147, de 25 de junho de 2007.

O disposto no §3° do artigo 5º, a seguir transcrito, decorre da regra geral segundo a qual se aplicam imediatamente aos atos processuais pendentes as normas que entrarem em vigor, artigo 1.211 caput do Código de Processo Civil, e, quanto aos atos já praticados, ficam respeitadas as então vigentes. Assim é que §2° do artigo 5º da mesma Portaria reconhece aplicação do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, aprovado pela Portaria MPS/GM n° 88, de 22 de janeiro de 2004, no que se refere aos processos em tramitação quanto, especialmente, ao exame dos pressupostos de admissibilidade dos recursos interpostos e requerimentos protocolados.

"Art. 5º (...).

§2° Aplica-se o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social (RICRPS), aprovado pela Portaria do Ministro da Previdência Social n" 88, de 22 de janeiro de 2004 aos recursos interpostos até o termo final do prazo fixado no §1º, nos processos administrativo-fiscais em trâmite no Conselho de Recursos da Previdência Social.

§3° Os julgamentos e atos processuais pendentes nos processos referidos no §1º serão regulados pelo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais ".

QUANTO À ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE RECURSO:

Fundamenta o presente pedido de revisão, como visto alhures, o artigo 60 do Regimento Interno do CRPS, em face de violação de dispositivo do Código Tributário Nacional. O acórdão que se pretende ver revisto anulou a NFLD 35.513.844-1 em face de ter sido sobre a mesma o contribuinte notificado em data posterior ao prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Entendeu a E. 4ª CaJ. que tal ocorrência fulmina o ato

do lançamento de nulidade, de acordo com o artigo 31, inciso III da Portaria n° 520.

Determina esse dispositivo legal que são nulos os lançamentos tributários não precedidos de MPF. A colenda Câmara aproximou o MPF vencido à inexistência anterior de um Mandado de Procedimento Fiscal. Assim não adentrando no mérito do crédito constituído fulminou de nulidade o ato administrativo do lançamento.

No caso sob exame, verifico que os argumentos trazidos pelo requerente demonstram a contrariedade literal. Isto porque não há, no acórdão sob revisão, demonstração do cerceamento de defesa. Conforme se depreende do relatório do ilustre relator, fls. 457/460, o sujeito passivo utilizou-se dos meios disponíveis para sua defesa, demonstrando total compreensão dos fundamentos relativos ao crédito reclamado. Ressalta-se, ainda, que no Decreto n° 3.969/2001 não há previsão da nulidade do lançamento quando a ciência é posterior ao vencimento do MPF. Assim, violou o artigo 59 do Decreto n° 70.235/72.

Prosseguindo, é pacífico no âmbito deste Conselho que a nulidade somente pode ser declarada diante de expressa disposição legal neste sentido que impeça o saneamento do ato administrativo, conforme artigo 60 do Decreto n° 70.235/72; como nos casos previstos no artigo 59 do mesmo diploma legal:

(...)

Destarte, entendo que deva ser dado seguimento ao recurso, com fundamento no inciso X do artigo 29 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n° 147, de 25/06/07."

Assim, com base no parecer acima, o Sr. Presidente da 5ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes acolheu o Pedido de Revisão como recurso do art. 151, inciso III, do CTN, e designou como Relator *ad hoc* o Conselheiro Marcelo Oliveira, nos termos do art. 29, inciso III, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007 (fls. 50 - Volume 3).

Às fls. 37 a 41 - Volume 3, constam as Contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, com o seguinte pedido:

"Portanto, tratando-se o pedido de revisão de mera reiteração de pedido anteriormente formulado e não conhecido por esta Egrégia Câmara, requer se digne este ínclito Órgão Judicante de não conhecer do presente, tendo em vista as disposições contidas no art. 60 do Regimento Interno do CRPS. Todavia, caso V. Sas. entendam por conhecê-lo, a Requerida reporta-se às Contra-razões anteriormente juntadas, pelas quais demonstrou a impropriedade de se efetuar qualquer revisão no Acórdão que entendeu pela nulidade do procedimento fiscal, como medida da mais lídima Justiça."

Em sessão plenária de 03/03/2009, o Pedido de Revisão do Acórdão nº CRPS nº 1.198/2005 foi julgado como se Recurso Voluntário fosse, prolatando-se o Acórdão nº 2301-00.075 (fls. 545 a 549), assim ementado:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/07/2001

AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção, civil pode ser obtido mediante aferição indireta.

NULIDADE. AFERIÇÃO.

Os critérios para aferição devem possuir relação com o fato gerador e o quantum devido, sob pena de nulidade.

Processo Anulado."

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os membros da 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira."

O processo foi recebido na PGFN em 01/12/2009 (carimbo aposto à Relação de Movimentação de fls. 552) e, em 05/01/2010, foi interposto o Recurso Especial de fls. 554 a 566 (Relação de Movimentação de fls. 553).

O apelo, interposto na modalidade "Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova", está fundamentado no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e no art. 4º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir a **nulidade do lançamento**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-139/2012, de 01/03/2012 (fls. 567/568).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega:

- conforme os arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

- na hipótese dos autos, o acórdão decidiu pela anulação da autuação, por cerceamento de defesa, ao considerar que faltaram clareza e precisão na descrição do fato gerador;

- sucede que da leitura detida da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, bem como do Relatório Fiscal de Notificação e dos demais termos que acompanham o procedimento fiscal, conclui-se, indubitavelmente, que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto nº 70.235, de 1972, e a Lei nº 8.212, de 1991;

- o fato gerador das contribuições, remunerações pagas a segurados sob a forma de comissões, foi devidamente comprovado pela fiscalização, conforme relata a Delegacia da Receita Previdenciária às fls. 509, nos seguintes termos:

> *"O fato gerador do lançamento ocorreu e não foi honrado. E o contribuinte, preferiu, ao seu talante, descumprir os mandamentos legais, não registrando os fatos contábeis em títulos próprios de sua escrituração, não prestando os devidos esclarecimentos à Fiscalização, não apresentando a documentação pertinente, sonegando e não recolhendo as contribuições devidas à Seguridade Social."*

- logo, a fiscalização desde o início descreve os fatos da obrigação tributária, não havendo certeza somente quanto ao montante tributável, razão pela qual se procedeu a apuração por meio da aferição indireta;

- assinale-se o esforço da fiscalização em realizar o lançamento com os dados disponíveis, tendo em vista que o autuado, embora, intimado várias vezes, não apresentou os documentos essenciais à elaboração do trabalho fiscal, este, aliás, foi o motivo para o arbitramento efetuado;

- somente em sede de diligência, por força de ação exibitória de documentos, a auditoria fiscal teve acesso a documentos, antes sonegados, que permitiram retificar a base tributável;

- logo, fica clara a obstrução da ação fiscal pelo contribuinte, que agiu de modo a dificultar o trabalho dos auditores, na apuração do cumprimento das obrigações junto à Seguridade Social;

- é preciso mencionar, a propósito, a vedação do ordenamento jurídico a que as partes litigantes aleguem a própria torpeza e, com isso, ajam de forma contraditória;

- com efeito, não pode o próprio autuado postular a anulação do lançamento, que é resultado de sua conduta em não apresentar os documentos necessários à apuração das obrigações fiscalizadas;

- ressalte-se que não há cerceamento de defesa, pois em todo o momento processual foi dada oportunidade ao sujeito passivo para se manifestar, inclusive sobre o resultado da diligência;

- por fim, importante pontuar que as diligências efetuadas em sede de julgamento, assim como ocorreu na hipótese, buscam sanar eventuais incorreções do lançamento, cuja retificação é a medida mais razoável, em consagração aos mais modernos princípios de instrumentalidade das formas e de celeridade processual;

- tais postulados expressam a inconveniência de ser declarada a nulidade de atos processuais irregulares, quando não houve prejuízo para as partes, restando claro que o contribuinte não foi prejudicado pelo ajuste do lançamento, pois desse ajuste, a base tributável foi consideravelmente reduzida, claramente em seu benefício.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, para que seja restabelecido o lançamento, com a retificação procedida às fls. 394.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 23/03/2012 (e-fls. 609), a Contribuinte, em 04/04/2012, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 612 a 641 (protocolo de e-fls. 612), contendo os seguintes argumentos:

Da inadmissibilidade do recurso

- preliminarmente, faz-se mister ressaltar que o Recurso Especial ofertado pela Fazenda Nacional foi interposto em 05/01/2010, ou seja, já sob a égide da Lei n° 11.941, de 27/05/2009;

- não há qualquer controvérsia temporal como insinua a Fazenda Nacional para justificar a interposição de Recurso Especial absolutamente incabível, pois fundado no fato de que teria havido violação a dispositivo de lei ou à evidência de prova, ao tentar se valer de uma Portaria Ministerial, a MF n° 256, de 22/06/2009, o novo Regimento Interno do CARF, para justificar o cabimento de sua peça recursal;

- ainda que a interpretação dada aos arts. 4º e 7º do referido Regimento pela Fazenda estivessem corretos, o que não é a hipótese, conforme se verá a seguir, ainda assim uma Portaria não teria o condão de dispor contrariamente a texto expresso de Lei, a de n° 11.941, que visou objetivamente restringir o cabimento das hipóteses de Recurso Especial, seja da Fazenda Nacional seja dos contribuintes, sendo essa portaria ilegal;

- ademais disso, o art. 4º do Regimento estatui que os recursos interpostos em face de acórdãos proferidos em sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria**,** serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento, ou seja, serão simplesmente processados e não admitidos nas hipóteses x e y;

- nota-se, perfeitamente, que os artigos transcritos dizem respeito ao processamento do Recurso Especial, a sua formalização e não aos requisitos para o seu cabimento.

Da nulidade

- com efeito, o acórdão recorrido é claro sobre as razões que levaram a Câmara a decidir pela nulidade do lançamento vergastado, pontualmente: "Após a Impugnação da Recorrente, da decisão de primeira instância, do recurso impetrado e da conversão do julgamento em diligência pela CAJ, a fiscalização alterou os fundamentos da realização da aferição.";

- ocorreu afronta total aos princípios que regulam o direito à ampla defesa, por meio do lançamento do crédito tributário, do Processo Administrativo Fiscal que se norteia pelo estabelecido nos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional;

- a fiscalização ignorou por completo as determinações da Egrégia 4ª Câmara de Recursos, deixando de responder a todos os quesitos, preferindo justificar o novo lançamento que fez ao invés de esclarecer o anterior, sem olvidar de que a fase para eventual retificação - se é que se pode falar em retificação *in casu* - se dá até a decisão de 1ª Instância;

- as diligências foram determinadas com o objetivo de subsidiar a decisão da Egrégia Câmara de Julgamento quanto à validade do lançamento que restou mantido pela 1ª

Instância Revisora, eis que a Ilustre Conselheira Relatora manifestou dúvidas quanto aos parâmetros utilizados no procedimento de aferição indireta, em face da falta de demonstração dos elementos que levaram a fiscalização a proceder ao arbitramento;

- a diligência foi requerida no exato espírito da lei, pelo que serviria a mesma, ou para melhor instrução do processo (ou da decisão do Tribunal), ou para o saneamento de vício sanável, já que o entendimento da Egrégia 4ª Câmara de Julgamento foi no sentido de que os elementos que motivaram o arbitramento não restaram suficientemente demonstrados;

- entretanto, a fiscalização, ciente de que a NFLD não possuía o mínimo de fundamento, preferiu proceder a uma "retificação" do suposto débito, que nada menos é do que outra NFLD, o que é vedado não somente pelo Regimento Interno do Órgão Judicante como pelo Código Tributário Nacional;

- não se pode, mormente em fase recursal, modificar o lançamento nos critérios fáticos e jurídicos que o embasam;

- até mesmo o prazo assinado para que a Contribuinte se manifestasse sobre o resultado da diligência, de dez dias, é muito inferior ao prazo legal para o oferecimento da impugnação.

Do mérito

- a conclusão dos Srs. Auditores Fiscais decorreu do fato de terem encontrado, no curso do procedimento fiscalizatório levado a efeito na documentação contábil da Contribuinte, cópias de reclamatórias trabalhistas, em não mais do que duas ações judiciais em que os reclamantes pugnaram pelo pagamento de verbas trabalhistas, e, em tais procedimentos judiciais, realizou a Contribuinte acordos, sem que tais pagamentos implicassem no reconhecimento da procedência das reclamatórias, mas sim em uma maneira de colocar fim ao litígio, vez que os ônus de sua tramitação importavam em despesas que a Contribuinte entendia não justificáveis;

- e quanto às demais alegações de que não foram entregues os documentos solicitados, em realidade, trata-se de uma inverdade, pois nos termos do relatório elaborado pelos Srs. Auditores Fiscais, inúmeros documentos foram apreendidos para análise;

- jamais reconheceu a Contribuinte, como de fato não reconhece, o pagamento de comissões a todos os seus funcionários indistintamente, sendo certo que, àqueles que faziam jus ao seu recebimento, este foi realizado na forma da lei, conforme bem demonstram os relatórios fornecidos pela Contribuinte aos Srs. Auditores Fiscais e que dão conta do pagamento de referidas comissões a alguns dos funcionários e em alguns meses, e não a todos os funcionários durante todo o ano;

- depreende-se, portanto, a insubsistência do arbitramento levado a efeito, pois deveriam ter fiscalizado tão somente a existência de recolhimento de contribuição previdenciária relativamente aos pagamentos constantes dos referidos relatórios;

- nenhum outro elemento buscaram os Srs. Auditores Fiscais, preferindo a conclusão de que se houve pagamento de comissões em dois meses, houve também pagamento em todo o período fiscalizado;

- note-se, ademais, que dos citados relatórios fornecidos pela Contribuinte, constata-se que, em um mês (março de 1999) houve pagamento de comissões no total de R$ 5.072,24, enquanto que, no mês seguinte (abril de 1999), houve pagamento de comissões no

total de R$ 146.225,12; tal fato é por si só suficiente à comprovação de que: (i) apenas alguns poucos funcionários recebiam comissões; e (ii) tais comissões eram pagas em caráter extraordinário;

- a Fiscalização não poderia ter escolhido uma conta contábil do ano de 2000, denominada "despesas extraordinárias", para servir de base de incidência de Contribuições Previdenciárias nos dezenove meses do período fiscalizado;

- o Fisco não está legalmente autorizado a transferir ao particular seu dever jurídico de investigação em busca da verdade material quanto à cobrança de tributos ou imposição de penalidades;

- a Contribuinte, ao apresentar a documentação solicitada, anexou uma série de documentos que possibilitariam a aferição de sua regularidade em relação ao recolhimento das Contribuições Previdenciárias de sua responsabilidade, inclusive dos relatórios de pagamentos de comissões ocorridos no período fiscalizado, afirma-se, desde logo, pois, que referidos documentos demonstravam que o pagamento das multicitadas "comissões", conforme anteriormente frisado, não se dava em relação a todos os seus funcionários, mas apenas em relação a parcela mínima deles, e de forma excepcional, em alguns meses do ano;

- tendo em vista que a Fiscalização apontou genericamente as possíveis omissões de recolhimentos, sem demonstrar de forma material e fática quais são e em relação a quais funcionários isso ocorreu, em respeito ao princípio da verdade material haveria de ser declarada nula a NFLD já em primeira instância administrativa e, principalmente, desprezado o arbitramento levado a efeito, por ser evidente a sua ilegalidade;

- há uma infinidade de regras para se efetuar a aferição indireta, caso esta fosse cabível no caso presente, o que não se admite, pois a Contribuinte forneceu todos os elementos solicitados pelos fiscais, sendo certo que os mesmos deixaram de levar em consideração quase a totalidade dos requisitos necessários ao arbitramento contidos nos incisos do art. 61, da IN nº 70, de 2002;

- a NFLD e os documentos que a compõem, inclusive os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD e os Termos de Apreensão de Documentos - TAD, em nenhum momento registraram ter havido sonegação de documentos por parte da autora; já o relatório, especificamente no item IV, apresentou uma série de contradições, todas ignoradas em primeira instância administrativa;

- claro e provado está o absurdo cálculo do arbitramento efetuado pelos Fiscais: a Contribuinte, pelos cálculos efetuados, deveria pagar comissão para todos os seus colaboradores no mínimo em percentual superior a 14% sobre o seu faturamento bruto; nem se argumente, neste caso, o fato de que boa parte do faturamento da empresa é entregue a terceiras empresas prestadoras de serviços, o que, se considerado, tornaria ainda mais elevado o percentual em referência, comprovando-se, mais uma vez, a desproporcionalidade da NFLD;

- no entanto, para se ter uma melhor ideia do descabimento dos valores indevidamente lançados mediante arbitramento, cumpre apontar que, se considerada a média de salários mínimos utilizada pela peça de autuação nos períodos fiscalizados, tem-se uma média mensal de pagamento de remuneração superior a três salários mínimos por funcionário, somente a título de comissões, desconsiderados os respectivos salários, sendo inconcebível

admitir-se que a Contribuinte remunerasse seus funcionários com uma quantia média de R$ 600,00 por mês, somente a título de comissões;

- neste diapasão, tem-se por evidente o fato de que, mesmo que possível o arbitramento em tela, o que em realidade não admite a Contribuinte, a Contribuição lançada não poderia exceder o limite do razoável, não poderia consumir grande parte ou quase a totalidade do patrimônio da Contribuinte, muito menos inviabilizar o seu negócio, sendo lícita e correta, em casos que tais, a aplicação do Princípio da Proporcionalidade;

- nessa marcha, impossível conceber-se lançamento tributário, por meio do instituto do arbitramento, de valor tão elevado, principalmente se considerado o inconteste fato da inexistência de ausência de recolhimento da contribuição previdenciária, o qual, em persistindo, acarretará, inclusive, locupletamento sem causa por parte do INSS, com desproporcional empobrecimento, ou até mesmo exaurimento, da fonte pagadora;

- por isso mesmo, afora a inafastável desproporcionalidade do tributo indevidamente lançado, cabe aqui afirmar o seu caráter eminentemente confiscatório, que é vedado pelo inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal.

Ao final, a Contribuinte requer a manutenção do acórdão recorrido, afastando-se o lançamento objeto da NFLD combatida.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir sobre o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se do **Debcad 35.513.844-1**, relativo às Contribuições Previdenciárias dos segurados empregados, contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e às entidades e fundos denominados terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT), incidentes sobre pagamento de remunerações a título de comissões aos segurados empregados e apuradas por aferição indireta, no período de 01/1999 a 12/1999 e de 01/2001 a 07/2001, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 334 a 339.

No acórdão recorrido, declarou-se a nulidade do lançamento por vício na descrição do fato gerador, e a Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pelo restabelecimento do lançamento, alegando a inexistência de vício, uma vez que não teria havido prejuízo à defesa.

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial, alegando que o apelo foi interposto já em 2010, portanto sob a égide da Lei nº 11.941, de 2009, que não mais previa o cabimento de Recurso Especial por Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova.

Embora não caiba a este Colegiado questionar a legalidade do Regimento Interno do CARF, importa salientar que a mesma Lei nº 11.941, de 2009, alterou também o art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que passou a vigorar com a seguinte redação:

> *Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.*

Nesse passo, utilizando-se da prerrogativa que lhe foi legalmente concedida, o Regimento Interno do CARF - RICARF estabeleceu, em seus artigos 4º e 5º, regras de transição, garantindo direitos tanto para a Fazenda Nacional como para os Contribuintes. No caso da modalidade recursal ora tratada garantiu-se, no caso de acórdão proferido antes da vigência do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, o direito à sua utilização, por meio do art. 4º, da citada Portaria:

> *Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.*

Ressalte-se que essa regra de transição garantiu o direito não apenas à modalidade recursal ora tratada, como também ao Recurso Voluntário contra o provimento, total ou parcial, de Recurso de Ofício, modalidade que somente contemplava o sujeito passivo, bem como ao Recurso Extraordinário, disponível a ambas as partes. Acrescente-se que a regra de transição do art. 5º garantiu o direito à apresentação de Agravo, também disponível a ambas as partes.

Quanto ao inciso I, do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, este assim dispunha:

> *Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*
>
> *I - decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º No caso do inciso I, **o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional**; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.* (grifei)

Destarte, trata-se de recurso de cognição ampla, cujos pressupostos processuais são:

a) decisão não unânime; e

b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência da prova.

Com efeito, no acórdão recorrido a decisão não foi unânime, já que restou vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira. Ademais, a Fazenda Nacional alega em seu recurso que o julgado teria contrariado a legislação tributária - precisamente, os arts. 11, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 e art. 33, §§ lº, 3º e 6º, art. 37, *caput* da Lei nº 8.212, de 1991 - bem como o conjunto probatório carreados aos autos do processo.

Assim, constata-se que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional atendeu aos pressupostos regimentais, portanto dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

Em seu apelo, a Fazenda Nacional elabora relatório resumindo o que ocorreu no processo, porém omite a parte que mais influenciou os julgadores, na tomada de decisão pela declaração de nulidade do lançamento, que foi a diligência solicitada pela Quarta Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que resultou em um novo lançamento, desta vez abandonando-se o critério de arbitramento utilizado na autuação original e adotando-se novo critério. É o que expressamente consta do voto do acórdão recorrido, sequer mencionado ou contraditado pela Fazenda Nacional:

> *"Preliminarmente, a questão de importância que deve ser analisada.*
>
> *O lançamento foi efetuado, originalmente, utilizando a conta contábil Despesas Extraordinárias (DE) como base para a aferição.*
>
> *Após a impugnação da recorrente, da decisão de primeira instância, do recurso impetrado e da conversão do julgamento em diligência pela CAJ, a fiscalização alterou os fundamentos da realização da aferição.*
>
> *A conta DE foi desprezada integralmente e foram utilizados outros critérios.*
>
> *O lançamento tributário, sem dúvida alguma, é um dos atos praticados pelo Estado que devem possuir o máximo de formalismo e correção na sua confecção.*
>
> *A exigência de ofício tributos pelo Estado deve possui o máximo de certeza em sua constituição.*
>
> *Sabemos que essa certeza fica prejudicada no caso do lançamento arbitrado, permitido pela legislação e corretamente aplicado pela fiscalização, devido à falta de apresentação de documentos por parte da recorrente.*
>
> *Mas mesmo o lançamento arbitrado deve seguir parâmetros razoáveis, que mantenham relação com o fato gerador do tributo e com o* quantum *a ser exigido.*
>
> *A alteração dos fundamentos para a aferição, após os questionamentos da CAJ, por parte da fiscalização, demonstra, de forma clara, que nem os responsáveis pelo lançamento arbitrado conseguiram fundamentar a exigência.*
>
> *O Processo Administrativo Fiscal (PAF) deve, como determina a legislação, ser formal, possuir fases.*
>
> *Todos esses procedimentos buscam respeitar o Estado Democrático de Direito, onde as exigências tributárias devem decorrer e ser mantidas pela intenção do legislador, representante do povo, e não às custas de argumento sobre o interesse coletivo.*
>
> *A própria legislação que trata do assunto não permite alterações.*

(...)

Portanto, restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputado lançamento sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador, prejudicando seu direito de defesa.

Com efeito, o Decreto nº 70. 235, de 1972, assim dispõe:

Art. 18. A autoridade julgadora ***de primeira instância*** *determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, ***inovação*** *ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (grifei)*

Assim, conforme consta do acórdão recorrido - e não foi contraditado pela Fazenda Nacional - após o julgamento em Primeira Instância, já na fase de recurso ao CRPS, uma diligência solicitada para obtenção de esclarecimentos acerca do critério utilizado para o arbitramento, resultou na alteração desse critério, sem que fosse reaberto o rito do Processo Administrativo Fiscal, para este que, a julgar pelo que constou do acórdão recorrido, resultou em um novo lançamento.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo