



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 36378.002714/2006-15
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.992 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NARA PRESTACAO DE SERVICOS GERAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1994 a 31/12/1998

DECADÊNCIA. TERMO "A QUO" DA CONTAGEM DO PRAZO. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INTERRUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A regra estabelecida no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início da contagem do prazo decadencial, quando ainda não esteja em curso, e jamais para dilatar o prazo de cinco anos a favor da Fazenda Pública. Iniciada a fluência do prazo de decadência, não se interrompe pela notificação ao sujeito passivo do início do procedimento fiscal.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AFERIÇÃO INDIRETA. SUPERAÇÃO DA NULIDADE. BASE DE CÁLCULO FIXADA A PARTIR DOS ELEMENTOS TRAZIDOS PELO CONTRIBUINTE.

Inexiste nulidade por ausência de fundamentação legal para aferição indireta quando o lançamento, após diligência, deixa de aplicar o arbitramento para adotar como base de cálculo valor apurado a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte.

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 parcial provimento para afastar a nulidade relativamente às reclamações trabalhistas (levantamento RT).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD 35.361.557-9), para exigência de contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga a segurados, correspondentes a contribuição do empregado, da empresa, a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT) e as contribuições devidas aos Terceiros. Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 50/54 os valores lançados referem-se a:

1. Contribuição incidente sobre acordos trabalhistas firmados perante a Justiça do Trabalho, no período de 11/1994 a 12/1998;
2. Contribuição incidente sobre: a) Pró-Labore indireto pago à segurada empresária; b) remunerações pagas aos segurados trabalhadores autônomos; e c) diferença da remuneração paga ao trabalhador autônomo (contador) José Heliodório Rodrigues, relativo ao período de 05/1996 a 12/1998; e
3. Contribuição incidente sobre salário "in natura" alimentação, sem a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), de 01/1997 a 12/1997.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer, com base no art. 173, I do CTN, a decadência dos fatos geradores até a competência 11/1996 e declarar nulo, por vício formal, i) o lançamento para exigência de contribuições sobre o salário indireto pago à sócia gerente (locação de veículo próprio e despesas com telefone, estacionamento e combustível) e ii) o lançamento referente às verbas decorrentes de ações trabalhistas por ausência de indicação do dispositivo legal autorizativo da aferição indireta. O acórdão 2402-01.067 (fls. 321 e seguintes) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1994 a 31/12/1998

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº. 08 DO STF. É de 05 (cinco) anos o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. O lançamento quando efetuado por arbitramento, deve indicar precisamente a fundamentação legal sob a qual se sustenta o procedimento, seja no anexo FLD ou mesmo no relatório fiscal, sob pena de restar caracterizado vício formal insanável.

PRÓ-LABORE INDIRETO. LOCAÇÃO DE VEÍCULO PARTICULAR DE SÓCIA DA EMPRESA. FORNECIMENTO PARA O TRABALHO. SUMULA 367 DO TST. Diante da verossimilhança das alegações do contribuinte, confrontadas com a justificativa utilizada pela fiscalização como supedâneo do lançamento, uma vez demonstrado que o veículo locado pela empresa de sua sócia é utilizado por esta para o trabalho, os valores referentes ao aluguel e gastos com combustível não integrarão o salário-de-contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias. O fato de o veículo ser utilizado em pequena escala, para fins pessoais, por si só, não descaracteriza a situação para o trabalho em face da necessidade de deslocamento da sócia para auxiliar a execução dos serviços prestados pelo contribuinte. Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho.

PRÓ-LABORE INDIRETO. SÓCIA DA EMPRESA. DESPESAS COM CONTA DE TELEFONE CELULAR. Quando o instrumento ou equipamento é fornecido e utilizado para o trabalho os seus valores não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

PAT. INSCRIÇÃO. NECESSIDADE. Para que a parcela in natura concedida ao empregado não integre o salário de contribuição deve a contribuinte estar devidamente inscrita no PAT, nos termos do art. 28, §9º, "c" da Lei 8.212/91.

SELIC. APLICAÇÃO. LEGALIDADE. Nos termos da Súmula n. 03 do Eg. Segundo Conselho de Contribuintes é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Contra decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial ao qual foi dado parcial seguimento. Foram admitidas as seguintes divergências:

- 1) Decadência: termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento de ofício conta-se da data da notificação da medida preparatória nos termos do art. 173, I c/c o parágrafo único do CTN. Cita como paradigma o acórdão nº 2401-01.186.
- 2) Inexistência de nulidade por ausência de fundamentação legal do arbitramento: capitulação errônea ou imprecisa do auto de infração, ou até a ausência de enquadramento legal, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento, ainda mais quando o direito à ampla defesa foi exercido em sua plenitude. Paradigmas nº CSRF/02-02.301 e 108-05545.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões, mas interpôs o seu próprio recurso especial o qual não foi conhecido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso preenche os requisitos formais e deve ser conhecido.

Quanto à primeira divergência, aplicação do art. 173, I c/c o parágrafo único do CTN, o acórdão recorrido após tecer considerações gerais sobre o instituto da decadência definiu pela aplicação do art. 173, I do CTN, caracterizando a decadência dos fatos geradores ocorridos até a competência 11/1996.

Entretanto, para a Fazenda Nacional o Colegiado contrariou o entendimento do Acórdão nº 2401-01.186, para o qual ao caso aplica-se o parágrafo único do mesmo art. 173, deslocando-se a data de contagem do prazo decadencial para a data da notificação de eventual medida preparatória indispensável ao lançamento. Defende:

No presente caso, em relação ao fato gerador ocorrido em 03/1996, o lançamento poderia ter sido realizado ainda em 1996. Logo, segundo a norma constante no art. 173, I do CTN, o prazo decadencial se inicia em 01/01/1997, primeiro dia do exercício seguinte, encerrando-se em 01/01/2002, com o transcurso de 5 anos.

Logo, os fatos geradores ocorridos a partir de 03/1996 não foram alcançados pela decadência na data ciência do TIAF, medida preparatória indispensável ao presente lançamento, ao sujeito passivo em 07/08/2001 (fls. 39), que passa a ser o marco inicial do prazo decadencial, na forma prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN. -O termo final para a constituição do crédito tributário em análise, portanto, é dia 06/08/2006. Como sua ciência ao contribuinte ocorreu em 31/01/2002 (fls. 74), o lançamento se mostra integralmente tempestivo em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 03/1996.

Ora definitivamente não é esta a melhor interpretação dada ao referido dispositivo legal.

Como já fixado pela jurisprudência o enunciado do parágrafo único do art. 173 do CTN é norma de proteção ao contribuinte contra eventual abuso da fiscalização de fazer procrastinar ao longo de anos uma ação fiscal, assim, esse não pode ser interpretado como causa de interrupção do prazo decadencial e sim como causa de antecipação do início desse prazo.

Referida norma somente terá efeitos práticos se a notificação da medida preparatória do lançamento ocorrer antes do início da contagem do prazo decadencial fixado pelo inciso I do mesmo art. 173, ou seja, antes do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nestes casos o termo inicial da decadência seria antecipado para a data da ocorrência dessa notificação.

No presente caso a notificação ao Contribuinte dos trabalhos de fiscalização realizados por meio do MPF se deu muito depois do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador, o que é incompatível com a aplicação do parágrafo único do art. 173.

Inúmeros são os julgados do Superior Tribunal de Justiça neste sentido valendo citar ementa do acórdão proferido nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.143.534/PR:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO.

A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer

o lançamento fiscal, não para dilatá-lo até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.

(DJ 13.03.2015 - Ministro Ari Pargendler).

Assim, não merece reparos a decisão ora recorrida, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

Quanto ao segundo tema – ausência de nulidade pela não menção expressa acerca do dispositivo autorizativo para utilização da aferição indireta - compartilho do entendimento de que a eventual ausência de menção do ato normativo no lançamento não seria por si só, elemento determinante para declaração da nulidade. Há casos em que essa insuficiência pode ser suprida por outros elementos contidos nos autos e os quais nos conduza a correta interpretação da autuação.

Ocorre que, no presente caso, a análise deve ser feita sob outro prisma. Temos aqui um lançamento baseado em critério excepcional de apuração de base de cálculo. O art. 148 do CTN é norma geral que permite a utilização do arbitramento, entretanto tal dispositivo é expresso ao condicionar sua aplicação à comprovação da ocorrência dos requisitos autorizativos, quais sejam: deixar o contribuinte de apresentar declarações ou esclarecimentos, deixar de expedir documentos obrigatórios ou, uma vez apresentados os documentos, declarações e esclarecimentos, esses não mereçam fé. Vejamos o teor do dispositivo citado:

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, arbitrará 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.

Ora, não se discute que se revela plenamente possível o arbitramento da base de cálculo do imposto pelo agente fazendário competente sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os esclarecimentos, as declarações, os documentos ou os recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, mediante procedimento regular, por meio do qual arbitrará o valor na forma e nas condições regulamentares, entretanto, tais condições demonstram que se trata de metodologia cuja aplicação é excepcional.

O próprio princípio da verdade material inerente às demandas administrativas nos impõe concluir que o procedimento de arbitramento é realmente a última solução para o cálculo de um tributo, devendo ser adotado apenas depois de esgotados todos os outros meios de prova, quando não é possível, de maneira alguma, conhecer, ao menos aproximadamente, a efetiva realidade arbitrada.

Maria Rita Ferragut, em sua obra intitulada *Presunções no Direito Tributário*, ao definir o arbitramento nos traz exatamente esses esclarecimentos:

Já a segunda hipótese de significado diz respeito à base de cálculo originalmente substitutiva. A substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação - correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência construído a partir do texto constitucional - por outra subsidiária, dá-se em virtude da inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade dos mesmos

fornecerem critérios seguros para mensuração do fato, casos em que a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

...

Diante dessas características, verifica-se, primeiramente, que o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Neste sentido, sendo o arbitramento um procedimento de aplicação condicionada, entendo ser imprescindível para validade do lançamento que a autoridade fiscal aponte e descreva os fundamentos legais, comprovando ainda os elementos ensejadores da sua aplicação.

No caso concreto, o ilustre Relator do acórdão recorrido concluiu que:

Entretanto, ao que se verifica do relatório fiscal e do anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito da NFLD, ou mesmo do resultado da diligência efetuada nos autos do presente processo, o fiscal notificante, em momento algum, fez constar expressamente a fundamentação para o lançamento com supedâneo no §3º do art 33 da Lei 8.212/91, fato este que caracteriza nulidade insanável, mesmo que não alegada pela recorrente em suas razões de recurso voluntário, por se tratar de matéria de ordem pública.

Não se trata, pois, da impossibilidade do lançamento com base nas informações obtidas do Tribunal, mas simplesmente de vício formal na indicação do fundamento legal que justificou a atuação da fiscalização.

Entretanto, no caso concreto é relevante destacar que tal nulidade pode ser considerada como superada na medida em que – por meio de diligência – eventuais dúvidas acerca da apuração da base de cálculo foram devidamente enfrentadas. Consta da decisão notificação de fls. 133 e seguintes:

3- Diante dos argumentos e documentos apresentados pela impugnante , o processo foi encaminhado à fiscalização para análise e pronunciamento através do despacho de fls. 112. A auditora fiscal notificante juntou os documentos de fls. 114/120 e informação fiscal de fls. 121/123.

4- Em sua informação fiscal de fls. 121/123 a AFPS relata a retificação do débito naqueles processos onde houve discriminação de parcelas indenizatórias e naqueles que foram arquivados por desistência do reclamante. Foram anexados às fls.115/117 os formulários retificadores do débito. Isto após analisar os documentos relativos às reclamações trabalhistas (levantamento RT) apresentados na defesa, sendo que parte dessa documentação foi indevidamente anexada aos autos do processo da NFLD DEBCAD 35.361.558-7, conforme faz referência a última coluna do Anexo 1 — Retificação Acordos Trabalhistas de fls. 118/119. Uma cópia dessa planilha como resumo da análise dos documentos apresentados foi anexada também a esta DN para conhecimento do notificado.

...

14- A revisão do débito foi feita após exame dos documentos carreados aos autos pela defendente, conforme descrito no acima no item 5, onde a fiscalização agiu corretamente, retificando o lançamento, diante da discriminação de parcelas legais não sujeitas à incidência tributária, e mantendo a exigência fiscal sobre o valor total dos acordos, na ausência de especificação. Com a retificação, o salário de contribuição fica assim reconstituído:

Observamos, portanto, que embora o lançamento originalmente tenha apurado a base de cálculo segundo o critério da aferição indireta, motivada pela ausência de apresentação das peças processuais relativas às ações trabalhistas que deram ensejo a exigência da contribuição correlata com base nas certidões do Tribunal do Trabalho, tais documentos foram posteriormente apresentados e devidamente considerados pela autoridade fiscal, situação que motivou a adequação da base de cálculo.

Assim, considerando que a exigência específica refere-se a contribuições incidentes sobre acordos trabalhistas firmados perante a Justiça do Trabalho, no período de 11/1994 a 12/1998, após a apresentação das peças processuais pode-se afirmar que o lançamento originalmente lavrado por arbitramento passou – após diligência – a adotar como base de cálculo os valores efetivamente transacionados nas respectivas ações trabalhistas.

Neste sentido a nulidade alegada – ausência de menção ao dispositivo do arbitramento – deixa de ter relevância na medida em que o lançamento passou a refletir exatamente os valores demonstrados pelo Contribuinte a partir das peças processuais das reclamações trabalhistas.

Do exposto afasto a nulidade relativa à exigência reclamações trabalhistas (levantamento RT), não havendo necessidade de retorno dos autos ao Colegiado de origem haja vista que as demais questões suscitadas pelo Contribuinte em sede de recurso voluntário quanto a este tópico foram devidamente apreciadas.

Conclusão:

Diante do exposto dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri