



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

Processo nº 10120.000957/2010-23
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2401-02.046 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA DE GOIANIA □ □
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARCELAS REMUNERATÓRIAS CONSTANTES EM FOLHA DE PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Ao provar, mediante dados das folhas de pagamento, que a empresa pagava remunerações a seus empregados, sem que tais valores fossem objeto de declaração ao Fisco e registro contábil, a Auditoria cumpriu o seu mister de demonstrar a ocorrência dos fatos geradores correspondentes a esses pagamentos.

REMUNERAÇÃO CONSTANTE EM FOLHAS DE PAGAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. INEXISTÊNCIA.

Não se caracteriza a aferição indireta do salário-de-contribuição quando o mesmo é obtido de documentos comprobatórios de pagamento de remuneração, no presente caso, folhas de pagamento.

BIS IN IDEM. APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE AS PARCELAS SALARIAIS NÃO DECLARADAS EM GFIP. INEXISTÊNCIA.

No crédito em questão foram apuradas as contribuições incidentes sobre remunerações não declaradas em GFIP, assim não há duplicidade de cobrança, uma vez que em relação a tais parcelas não houve qualquer recolhimento de contribuições.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento conjunto de processos lavrados contra o mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão, quando há elementos que permitam o julgamento em separado.

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. INAPLICABILIDADE.

O procedimento fiscal possui característica inquisitória, não sendo cabível, nessa fase, a observância do contraditório, que só se estabelecerá depois de concretizado o lançamento.

RELATÓRIO FISCAL QUE RELATA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, APRESENTA A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO TRIBUTO LANÇADO E ENFOCA A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, quando as peças que compõem o lançamento lhe fornecem os elementos necessários ao pleno exercício da faculdade de impugnar a exigência.

DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE ENFRENTA TODOS OS PONTOS DA IMPUGNAÇÃO E CARREGA A MOTIVAÇÃO SUFICIENTE AO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, quando o órgão julgador enfrenta todas as alegações suscitadas por esse e traz a motivação necessária ao exercício do pleno direito de defesa do administrado.

REQUERIMENTO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de perícia técnica/diligência quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

INDICAÇÃO DOS MOTIVOS PARA SELEÇÃO DE EMPRESA A SER SUBMETIDA A PROCEDIMENTO FISCAL. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Os procedimentos fiscais, em geral, tem por finalidade averiguar a regularidade do sujeito passivo quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, não sendo obrigatório à Administração Tributária justificar os motivos que a levaram a selecionar determinado contribuinte a ser submetido a ação fiscal.

DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS FISCAIS NA SEDE DA EMPRESA FISCALIZADA. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste norma que obrigue o Fisco a desenvolver os trabalhos de auditoria obrigatoriamente em estabelecimento do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE APLICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora sequer contempla no Relatório da Autuação as razões que a levaram a aplicar a multa àquele percentual.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) afastar as preliminares suscitadas; II) indeferir o pedido de perícia técnica/diligência; e III) no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

f) tem-se a impressão que o procedimento fiscal foi iniciado a partir de denúncias relacionadas à referida ação judicial;

g) os autos lavrados na ação fiscal são de um todo absurdos e improcedentes, posto que a empresa sempre cumpriu com suas obrigações tributárias;

h) as solicitações da Auditoria Fiscal sempre foram prontamente atendidas pela recorrente;

i) com as autuações foram carreados ao processo inúmeros documentos, esses até então desconhecidos pela empresa;

j) dentre os processos trabalhistas mencionados pela Fiscalização, verifica-se a existência de um do ano de 2003, portanto, fora do período fiscalizado;

k) conforme a melhor doutrina, o lançamento deve ser efetuado em conformidade com o art. 142 do CTN, não sendo possível o Fisco extrapolar os limites legais;

l) devem ser observados os princípios da legalidade, da objetividade da ação fiscal, da audiência do interessado e da instrução probatória ampla;

m) a coleta de documentos e a investigação levada a cabo durante o procedimento fiscal deve ser notificada ao fiscalizado, sob pena de invalidação do trabalho da Auditoria;

n) a empresa desconhece a maneira como foram feitas diligências em outros órgãos e até mesmo junto a pessoas físicas;

o) a descrição do fato gerador presente no Relatório Fiscal não guarda relação com o que prescreve às normas aplicáveis, pois o Fisco não demonstrou a existência da prestação de serviços, quando a mesma ocorreu e quanto foi o montante envolvido;

p) a Auditoria Fiscal ateve-se mais a questão da coerência dos registros contábeis de que a efetiva ocorrência da hipótese de incidência tributária;

q) uma vez que as declarações prestadas pela empresa refletem a realidade dos fatos por ela praticados, descabe o procedimento de aferição indireta da matéria tributável;

r) o arbitramento utilizado para obter o valor da remuneração paga aos empregados da recorrente não guarda nenhuma coerência técnica;

s) o lançamento do tributo foi realizado pelo contribuinte, mediante declaração em GFIP, não sendo possível que seja alterado sem que o Fisco demonstre a ocorrência de irregularidades;

t) meros erros nos registros contábeis, não autorizam a desconsideração de toda a contabilidade e o arbitramento do tributo, ainda mais que a sua escrita foi elaborada em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

u) o valor da hora/aula encontrado nos documentos mencionados pelo Fisco está em conformidade com o valor estabelecido em convenção coletiva;

v) o fato da empresa ter firmado acordo, perante a Justiça do Trabalho, com seus ex-empregados não pode ser tomado como confissão de culpa, uma vez que esse instrumento de conciliação tem larga utilização em processos judiciais, em especial nos Tribunais Trabalhistas;

w) a análise da documentação deveria ter sido realizada nas dependências da empresa, como manda a boa técnica de auditoria, evitando-se assim conclusões errôneas, dissociadas da realidade administrativa da recorrente;

x) não pode ser aplicada a aferição indireta se existe a possibilidade de se verificar a base de cálculo pelas folhas de pagamento, GFIP e contabilidade;

y) a Auditoria não determinou o momento em que se materializa o fato gerador da obrigação tributária;

z) se houve o lançamento das contribuições por arbitramento não poderia haver na mesma ação fiscal outros lançamentos decorrentes de divergências de GFIP, de glosa de compensações, de diferenças de segurados, sob pena de se recair em *bis in idem*;

a1) uma vez arbitrados os valores e descontadas as quantias recolhidas, descabe qualquer outro lançamento complementar;

b1) o Fisco desrespeitou o princípio da verdade material, uma vez que não comprovou a ocorrência do fato gerador, não confirmou sua materialidade com base em documentos idôneos, tendo a Auditoria tomado como base apenas em registros secundários, informações obtidas unilateralmente e sem o formalismo exigido para que o ato de investigação pudesse produzir efeito;

c1) é obrigação dos agentes da Administração Tributária investigar e demonstrar cabalmente a ocorrência do fato jurídico tributário, somente se podendo inverter o ônus da prova nos casos expressamente previstos em lei, o que não se aplica à situação sob enfoque;

d1) nota-se que o cálculo do tributo foi levado a efeito de forma obscura, carecendo de maiores explicações sobre a forma de apuração da matéria tributável, donde se conclui que foi atropelado o art. 37 da Lei n.º 8.212/1991;

e1) se não há clareza e precisão, é evidente o cerceamento ao seu direito de defesa, o que é causa de nulidade, conforme tem decidido reiteradamente o próprio Conselho de Contribuintes;

f1) a decisão da DRJ simplesmente homologou as conclusões a que chegou o Fisco, sem levar em conta as diversas alegações de ilegalidade lançadas na peça de defesa;

g1) ao tentar arrecadar a contribuição sem a destinação clara de sua aplicação, o ato fiscal fere o princípio de contrapartida da contribuição previdenciária;

Ao final, requereu:

a) o reconhecimento da tempestividade do recurso e o seu regular processamento;

b) o reconhecimento dos lançamentos efetuados através da declaração da GFIP;

- c) a declaração de nulidade do lançamento;
 - d) que o processo seja baixado em diligência para correção das irregularidades apontadas;
 - e) a realização de perícia técnica, conforme quesitos que formula.
- É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Reunião dos processos para julgamento conjunto

Requer a contribuinte que todos os recursos relativos aos processos de débito lavrados na mesma ação fiscal, que são vinte e três, tenham julgamento conjunto.

O pedido, apesar de desejável, não é obrigatório, posto que não há norma legal na seara do processo administrativo fiscal que preveja esse procedimento. Por outro lado, há de se convir que estamos incluindo nessa reunião de julgamento quinze dos processos referidos, de modo que se tenha a eficiência e a coerência desejadas nos julgamentos dos processos dessa empresa.

Posso dizer ainda que, para o AI sob cuidado, os dados constantes dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia, não havendo necessidade de que se aguarde a chegada dos oito processos restantes a esse Conselho para que se inicie o seu julgamento.

Da necessidade do contraditório durante o procedimento de fiscalização

No que diz respeito à falta de comunicação à empresa fiscalizada acerca dos passos seguidos na fiscalização, deve-se ter em conta que no decorrer da ação fiscal não há contraditório. Os agentes do fisco dão ciência de que a empresa está sob ação fiscal através da entrega do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, promovem a intimação para apresentação da documentação necessária ao desenvolvimento dos trabalhos, elaboram os lançamentos (se cabível) e, por fim, comunicam ao sujeito passivo o resultado da fiscalização.

Essa sequência de atos é que deve ser observada, sob pena de nulidade do lançamento. Na espécie, não vislumbrei qualquer vício relativo ao procedimento narrado que pudesse macular o resultado da ação fiscal.

A oportunidade disponibilizada ao contribuinte para demonstrar seu inconformismo ocorre durante o contencioso fiscal. Neste momento é possível apresentar todas as razões e provas que possam afastar ou modificar o lançamento fiscal. Assim, em relação ao trabalho de investigação do auditor fiscal não há o que se falar na obrigatoriedade de manter o contribuinte ciente de todos os passos seguidos pelo agente do Fisco, no entanto, quando da conclusão da fiscalização, o contribuinte deve ser municiado de todos os elementos que lhes sejam úteis a exercer o seu direito de defesa, sob pena de nulidade dos lançamentos porventura lavrados.

Nessa linha de pensamento, vale repisar que a ação fiscal é um procedimento inquisitório, de investigação, durante o qual não há obrigatoriedade de ciência do contribuinte em relação ao modo de proceder da Auditoria. Isso porque o direito constitucional ao

contraditório e à ampla defesa só é de observância obrigatória na fase litigiosa do processo, que tem início apenas com a impugnação ao lançamento.

Nesse sentido, mesmo para as diligências realizadas pelo Fisco em órgãos fora da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, não havia obrigatoriedade de se cientificar previamente o sujeito passivo de tais providências, sendo, todavia, obrigatória a menção no Relatório Fiscal dos elementos coletados nas diligências efetuadas que tiveram influência nas conclusões da Auditoria quanto à existência de obrigação tributária não adimplida.

Uma leitura do relato do Fisco me deixa à vontade para afirmar com convicção que foram apresentadas à contribuinte todas as fases do procedimento fiscal, bem como, as evidências que foram tomadas como base para se concluir sobre a necessidade de efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias.

Da apuração fiscal fora da sede da empresa

Acerca do inconformismo da empresa quanto ao fato dos trabalhos fiscais terem se desenvolvido fora da sede da empresa, não hei de acatá-lo. Essa matéria já se encontra pacificada no CARF, sendo inclusive objeto de súmula, conforme se vê:

***Súmula CARF nº 6:** É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

Portanto, descabe a alegação de que a apuração fiscal deveria obrigatoriamente ter se dado nas dependências da empresa fiscalizada.

Das motivações para início da ação fiscal

Também não há necessidade de que a ação fiscal tenha uma motivação específica, posto que o objetivo do procedimento de fiscalização é, regra geral, verificar a regularidade das obrigações tributárias do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB. Os elementos relativos ao procedimento fiscal que devem obrigatoriamente ser informados ao contribuinte são aqueles constantes do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (art. 7.º da Portaria RFB n.º 11.371/2007), quais sejam:

- a) natureza do procedimento (fiscalização/diligência);
- b) o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal;
- c) o período da verificação.

Vejo que esses dados constam do MPF e que não há obrigatoriedade de se informar qual o motivo determinante para que se programe determinada ação fiscal, posto que a seleção de empresas fica no campo da discricionariedade da Administração Tributária.

Nesse sentido, não posso dar razão à recorrente quando alega nulidade em razão do seu desconhecimento dos motivos que deram ensejo ao procedimento fiscal, uma vez que o próprio MPF já esclarece que a finalidade do procedimento é verificar o cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte.

Da ocorrência dos fatos geradores

Afirma a recorrente que o Fisco não se desincumbiu do encargo de demonstrar a ocorrência dos fatos geradores de contribuição previdenciária. Pois bem, conforme se verifica do relatório acima, a fiscalização apurou as contribuições sobre parcelas remuneratórias constantes nas folhas de pagamentos apresentadas em arquivos digitais, tais valores não foram declarados na GFIP.

Portando, devo afastar desde já argumento da empresa de que cumpria regularmente com suas obrigações fiscais e trabalhistas, uma vez que ao efetuar pagamentos de remuneração sem declarar tais valores na GFIP, o contribuinte incorreu em infração a regras do Direito Previdenciário.

Entendo, assim, que a verificação de remunerações constantes em folha de salários e não declaradas em GFIP, está bem caracterizada no presente AI, portanto, posso concluir que o Fisco não deixou de demonstrar a ocorrência da hipótese de incidência de contribuições, que se materializou pelo pagamento de parcelas salariais lançadas em folha de pagamento e não declaradas em GFIP, sobre as quais a recorrente não manifestou qualquer discordância, ao menos para questionar a natureza jurídica das mesmas.

Da aferição indireta da base de cálculo

Na presente situação não há o que se falar em aferição indireta da base de cálculo, posto que os valores sobre os quais incidiram as contribuições foram coletados diretamente das folhas de pagamento apresentadas em arquivos digitais.

Da inversão do ônus da prova

No lançamento sob cuidado não há o que se falar também em inversão do ônus da prova, uma vez que o Fisco apresentou a situação fática que o levou a concluir pela ocorrência da hipótese de incidência tributária e fez a composição da base de cálculo com esteio em documentos da própria empresa.

Da ocorrência de *bis in idem*

Como já foi mencionado, o processo em questão diz respeito às contribuições da empresa incidentes sobre as remunerações não declaradas em GFIP, cujas contribuições foram calculadas com base nas folhas de pagamento. Sobre tais parcelas há outro lançamento, todavia, para período distinto, cuja segregação se deu em razão de alteração na fundamentação legal de aplicação da multa pelo art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 10.941/2009.

Ainda sobre essa questão, também não merece acolhimento a tese de que o Fisco desconsiderou as declarações prestadas pela recorrente mediante a GFIP, na verdade, conforme se depreende dos autos, as declarações de GFIP, bem como os recolhimentos efetuados, foram integralmente considerados pela Auditoria, todavia, os valores constantes desse AI não foram declarados na guia informativa, nem objeto de pagamento.

Cabível o lançamento, posto que a declaração prestada pelo sujeito passivo foi apresentada com omissão de parcela remuneratória. Assim, o lançamento de ofício é legítimo na medida que o contribuinte apresentou a declaração da GFIP com omissão de parcelas remuneratórias pagas aos segurados ao seu serviço. É essa a inteligência do inciso V, do art. 149 do CTN, *verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

Do cerceamento ao direito de defesa em razão de deficiência no Relatório Fiscal

Já tendo concluído que o Fisco descreveu com clareza a ocorrência do fato gerador e apresentou de forma clara e precisa os passos seguidos para obtenção da base tributável, além de haver mencionado todas as circunstâncias que o levaram a concluir pela existência de obrigação tributária não adimplida, não devo concordar com a afirmação de que o relato do fisco, por lhe faltarem clareza e precisão, estaria a prejudicar o direito de defesa do sujeito passivo.

A meu ver, todos os elementos de que a autuada necessitaria para exercer com amplitude o seu direito de defesa lhe foram fornecidos, de modo que não há de se acolher a tese de cerceamento desse direito.

Da decisão de primeira instância

A decisão de primeira instância abordou todos os pontos trazidos ao processo com a impugnação, não merecendo sucesso a afirmação da recorrente de que a decisão se baseou tão-só nos argumentos da peça de acusação.

Estando em confronto as teses do Fisco e do sujeito passivo, o órgão julgador tem obrigatoriamente que aderir a uma delas para dar uma solução para a contenda jurídica na sua esfera de competência. Todavia, essa escolha deve se dar de forma motivada, de modo a não prejudicar o direito de defesa do contribuinte. A motivação apresentada pela DRJ foi satisfatória, tendo sido abordados todos os pontos de inconformismo apresentados pela empresa.

Na situação sob testilha, se a tese vencedora foi a da procedência do lançamento, fatalmente a DRJ teria que se basear nos fatos trazidos ao processo pela Auditoria Fiscal. Uma vez expostas as peças de ataque de defesa, tem o julgador que se posicionar, pondo fim à lide naquela instância, desde que o faça com esteio nas provas e na legislação aplicável ao caso.

Ponderar se a decisão foi ou não acertada é o que deve fazer o órgão *ad quem* quando do enfrentamento das questões de mérito.

O Decreto n. 70.235/1972, quando trata das nulidades, prevê:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Por não enxergar na decisão recorrida qualquer das hipóteses acima listadas, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Da perícia contábil/diligência

Deixo de acatar o pedido para a produção de novas provas, haja vista que os elementos analisados já são suficientes para concluir pela procedência do lançamento, não havendo necessidade de outras dilações probatórias além daquelas já carreadas ao processo.

Tenho que concordar com o indeferimento pelo órgão *a quo* do pedido de produção de novas provas, por entender que no processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida à autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho que concordar com a decisão original, quando se afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela existência de obrigação tributária não satisfeita pelo devedor.

Não há, portanto, necessidade de realização de perícia contábil/diligência, haja vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se tenha um julgamento seguro da presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, por afastar as preliminares suscitadas, por indeferir o pedido de perícia técnica/diligência e, no mérito, pelo desprovimento do recurso.

Kleber Ferreira de Araújo

Voto Vencedor

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, **somente em relação à aplicação da multa qualificada**, sobretudo em razão da inexistência de **comprovação** de dolo, fraude ou conluio, como passaremos a demonstrar.

Em que pese a contribuinte não ter se insurgido contra referida matéria, impõe-se o conhecimento de ofício, por tratar-se de questão de ordem, em razão de referir-se à regularidade da exigência fiscal, notadamente trazendo em seu bojo a imputação de crimes fiscais.

Mais a mais, como restará demonstrar adiante, o fato de a autoridade fiscal deixar de elucidar as razões da aplicação da penalidade qualificada, por si só, oferece obstáculo à defesa da contribuinte, não sendo viável exigir desta a irresignação de matéria que sequer fora explicitada no Relatório Fiscal, com a simples aplicação de tais multas.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, especialmente do Discriminativo de Débito – DD, às fls. 04/05, a ilustre autoridade lançadora ao promover o lançamento entendeu por bem aplicar multa de 150% (cento e cinquenta por cento), lastreada no artigo 44 e incisos, da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar o mérito da questão, mister se faz traçar breve histórico dos procedimentos adotados para o lançamento das contribuições previdenciárias, mormente em face da edição da Lei nº 11.941/2009, unificando as Receitas Previdenciária e Federal, senão vejamos.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos **crimes fiscais** caracterizados por dolo, fraude ou conluio. A fiscalização tão somente informava à notificada da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, sem conquanto, via de regra, se aprofundar na demonstração/comprovação dos crimes imputados ao autuado.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada e/ou agravada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que, de certa forma, tornava despicienda o aprofundamento na matéria.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo,

igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou conluio, para efeito de aplicação da multa qualificada, notadamente para os novos lançamentos, contemplando fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.941/2009, uma vez que as atuais multas ali estabelecidas somente podem ser aplicadas a fatos posteriores à sua publicação, em observância ao princípio da irretroatividade da norma.

Na esteira desse raciocínio, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, nos seguintes termos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

III - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

IV - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

V - [\(revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998\)](#). [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - prestar esclarecimentos; [\(Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991](#); [\(Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. [\(Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou conluio), 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 procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou em conluio (o que sequer ocorrerá no caso dos autos), a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de

Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula n° 14, assimilada pelo CARF com a mesma numeração, determinando que:

*“ **Súmula n° 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Neste ponto, aliás, mister esclarecer que o simples fato de, anteriormente às alterações na legislação acima mencionadas, não se exigir tal comprovação não é capaz de sustentar a pretensão fiscal em defesa da existência de dolo, fraude ou conluio.

Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou conluio, para efeito da conclusão/comprovação do **crime** arquitetado pela notificada, especialmente em relação a fatos geradores sob a égide da nova legislação, como aqui se vislumbra.

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal autuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação à matéria em nenhuma das instâncias pretéritas.

O fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado (aferição/arbitramento, desconsideração da personalidade jurídica, caracterização de segurados empregados, etc) não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa.

Com efeito, extrai-se do Relatório Fiscal da Autuação que em nenhum momento o fiscal autuante procurou justificar a qualificação da multa, não escrevendo sequer uma linha a propósito de aludido procedimento.

A rigor, no presente caso, o que torna ainda mais digno de realce é que a autoridade lançadora, no tópico “*DA MULTA APLICÁVEL*”, constante do Relatório Fiscal da Autuação, às fls. 44/50, inferiu ter aplicado multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), reforçando a tese da inexistência da demonstração/comprovação das hipóteses legais que oferecem lastro à aplicação da multa qualificada, em suma, ocorrência de crime fiscal, conceituado pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, em total afronta às normas que regulamentam a matéria, as quais impõem conste de aludido anexo às comprovações em comento.

Assim, além de o fiscal autuante não ter comprovado com a segurança que o caso exige a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, **para efeito da qualificação da multa**, sequer inscreveu no Relatório Fiscal referidas imputações, fazendo constar exclusivamente a aplicação da multa de ofício de 75%.

Partindo dessa premissa, o simples fato de a Câmara recorrida, à sua unanimidade, ter legitimado o procedimento adotado pelo fiscal autuante ao constituir o crédito previdenciário, em relação ao seu mérito, não implica dizer que a contribuinte cometeu o crime fiscal.

Dessa forma, repita-se, o fato de considerarmos procedente o lançamento, não quer dizer que há o **crime** de fraude, dolo ou conluio comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal autuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar a conduta criminosa da notificada.

No caso sob análise, vislumbramos tão somente a procedência do feito em seu mérito, mas não a demonstração da ocorrência dos crimes fiscais acima elencados, na forma que a legislação de regência exige. Mesmo porque o fiscal autuante sequer imputou tais condutas.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do CARF já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da procedência do lançamento, relativamente a seu mérito, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, de maneira a ensejar a aplicação da multa qualificada, como se vislumbra na hipótese dos autos.

No caso vertente, inobstante o esforço do ilustre Conselheiro Relator, não podemos afirmar com a devida certeza ter a contribuinte agido de maneira fraudulenta, dolosa ou em conluio, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito para qualificar a multa, sendo defeso a esta Corte Administrativa inovar o lançamento com o fito de imputar crime ou outra conduta em sede de segunda instância, sem que tenha havido qualquer menção ou contestação neste sentido no decorrer de todo processo administrativo.

Assim, em que pese a contribuinte não ter suscitado referida questão em seu recurso, **impõe-se, de ofício, reduzir a multa aplicada ao percentual de 75% (Setenta e cinco**

por cento), em homenagem à jurisprudência deste Colegiado e legislação de regência, como demonstrado alhures.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração em epígrafe parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reduzir, de ofício, a multa aplicada ao percentual de 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.