



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.723267/2014-70
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.300 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente CONCEPTU SERVICOS EDUCACIONAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/10/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

A divergência somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretações distintas conferidas à legislação tributária. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), que conheceram do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado(a)), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 2202-004.076, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF, em 08 de agosto de 2017, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 3.207:

MULTA QUALIFICADA. MULTA AGRAVADA. EVIDÊNCIAS DE SONEGAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE.

Correta a aplicação da multa qualificada e agravada, quando há evidências inequívocas da figura da sonegação e o contribuinte se nega, injustificadamente, a apresentar livros e documentos contábeis/fiscais.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 3.257 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 3.355 e seguintes, para **rediscutir a multa de ofício agravada**.

Em seu **recurso, aduz a Recorrente**, em síntese, que:

- a) todas as bases de cálculo das contribuições e respectivos acréscimos legais correspondentes dos autos de infração se basearam unicamente em informações prestadas à receita federal pelo próprio sujeito passivo, ora recorrente, voluntariamente antes do início do procedimento (DIRF, RAIS e GFIP) e/ou em atendimento às intimações durante a auditoria fiscal (Manad e GFIP);
- b) a recorrente, realmente, não apresentou a contabilidade porque lhe era impossível fazê-lo, uma vez que não a possuía, pois se trata de uma pequena sociedade empresária destituída de escrituração contábil;
- c) a melhor interpretação dos dispositivos legais que versam sobre o agravamento das multas de ofício, e que está em linha com os acórdãos citados, é no sentido de que seu cabimento se restringe às situações nas quais os esclarecimentos são imprescindíveis à convicção fiscal e o sujeito passivo se nega a colaborar com a autoridade fiscal, o que não foi o caso;
- d) não podem prosperar as multas aplicadas no tocante ao agravamento.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, fls. 3.426 e seguintes:

- a) a decisão recorrida considerou pertinente o agravamento da multa, pautada na constatação de grave conduta do contribuinte que deixou de apresentar documentos e esclarecimento à autoridade fiscal;
- b) é cediço que a norma ao determinar o agravamento não exige demonstração de prejuízo para a imposição do percentual ali discriminado;
- c) resta evidente que a norma pretende punir o contribuinte que não colabora com o Fisco, consubstanciando materialização do princípio da igualdade;
- d) o auditor fiscal no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal descreveu detalhadamente todo o procedimento que culminou com o agravamento da multa, indicando todas as solicitações realizadas e as intimações efetuadas pelo Fisco;
- e) não ficou comprovado no feito motivo de força maior que impedisse o contribuinte de atender as intimações fiscais tempestivamente;
- f) o agravamento da multa, devendo prevalecer o entendimento exarado no acórdão recorrido, uma vez que se mostra correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, razão pela qual o lançamento deve ser mantido.

Faz-se importante mencionar que foi interposto Recurso Especial também pelo responsável solidário, Rodrigo Bernadelli Santos, mas não foi admitido, como se observa das fls. 3.365 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Consoante narrado, observa-se que a matéria admitida para rediscussão foi unicamente à relativa ao agravamento da multa aplicada, com base no art. 44, § 1º e 2º da Lei 8.212/91, art. 30 e 35-A da Lei 8.212/91.

Acerca do descumprimento da obrigação acessória em comento, assim dispôs o relato fiscal:

DA AÇÃO FISCAL E DOCUMENTOS ANALISADOS

7. Foram emitidos nesta ação fiscal Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP e os Termos de Intimação – TIF a seguir listados, com a finalidade de constatar e notificar a empresa a apresentar documentos e esclarecimentos necessários no andamento desta ação fiscal.

Documento Data de emissão Data de recebimento pelo contribuinte ou procurador
Código do aviso de recebimento

TIFP 18/12/2013 24/12/2013 SA 869560315 BR

TIF 01 05/02/2014 10/02/2014 SF 431805256 BR

TIF 02 28/02/2014 10/03/2014 SF 345734486 BR

TIF 03 27/03/2014 31/03/2014 SF 345735844 BR

TIF 04 31/03/2014 03/04/2014 SF 345736031 BR

TIF 05 14/04/2014 22/04/2014 JG 915166142 BR

8. A empresa apresentou à fiscalização **apenas parte dos documentos e esclarecimentos notificados**. A empresa **não apresentou dados contábeis, nem em papel, nem em arquivo digital**. A empresa **apresentou documentos sobre seus trabalhadores, folhas de pagamentos com seus empregados de 08/2010 a 13/2013, folhas em arquivos digitais com alguns erros ou omissões, recibos 9d98c0fb-4d3d5de5-a41e7b02-398f82ed, 5255d939-bcd946ab-729306df-86bc0bf8, 44c9f88b-38ce714a-80e7eca2-63f0f52f de 19.02.2014, como também, recibo dc637952-e471ef73-3d87ceba-a839fff2 de 07.04.2014**. Foram juntados aos processos administrativos os documentos e dados utilizados nos levantamentos dos débitos, dentre os quais destacamos os recibos assinados com apropriação indebita, quantitativo de GFIP por competência, exemplos de GFIP alteradas inclusive após notificação fiscal, esclarecimentos prestados pela empresa, Termos de Notificação Fiscal, listagens de débitos com nomes dos segurados, seus Salários de Contribuição e a contribuição devida por cada segurado.

9. Constatou-se que, desde período coberto pela anterior fiscalização previdenciária e até o momento, a empresa **não declara grande parte de seus trabalhadores em GFIP, assim consegue reduzir drasticamente as contribuições sociais a recolher em todos os meses, prejudicando seus trabalhadores, seus futuros benefícios do INSS e a Seguridade Social**. A empresa desconta INSS de seus trabalhadores, exceto de trabalhadores com múltiplos vínculos ou com mais de um emprego. Em tese, há indício de que se apropriam indebitamente de contribuições previdenciárias descontadas de seus empregados que não foram declarados em GFIP ou recolhidos em GPS-Guia de Previdência Social. Em tese, há muitos anos, há indícios de que estão praticando mensalmente crime de falsificação de documento público ou falsificação de GFIP, pois além de nunca incluírem todos segurados em GFIP, alteram dados já declarados, sempre erroneamente, alterando para segurados diferentes em cada exportação, provavelmente para não aumentar sua GPS a recolher, nunca incluindo todos segurados e bases de cálculo. Nem nas GFIP alteradas depois de notificados por esta fiscalização, incluíram todos segurados e fatos geradores. Em tese, há muitos anos, com suas declarações incompletas de GFIP, há indício de que praticam crimes contra a ordem tributária, de

sonegação de contribuição previdenciária, de apropriação indébita, e de falsificação de documento público. Desse modo, os sócios proprietários citados no Contrato Social como responsáveis pela administração da empresa foram arrolados como devedores solidários de débitos lavrados nesta ação fiscal, solidários nos lançamentos baseados em segurados e SC-Salários de Contribuição ausentes em GFIP, pois descumpriram lei reiteradamente, mesmo após alertados pela fiscalização, conforme previsto no art.124, 135 a 137 do CTN.

10. No andamento da ação fiscal, a empresa não apresentou todos documentos e esclarecimentos que se faziam necessários, apesar de notificada pelo TIEF, TIEF1 a TIEF5 para apresentar documentos e esclarecimentos. Por exemplo: não apresentou CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo digital. Não apresentou esclarecimentos nem documentos como Balancetes, Balanços, esclarecimentos sobre o estabelecimento em que trabalham diversos empregados que estão com coluna/campo filial em branco (vide listagem de débitos), esclarecimentos sobre pagamentos em DIRF e RAIS em valores superiores aos da Folha, complementação de esclarecimentos e documentos sobre o valor da remuneração e da contribuição descontada em outros vínculos/empregos e a comunicação apresentada pelos empregados de múltiplos vínculos, conforme art.64 da IN/RFB 971/09. Assim, pelos indícios de prática de crime e pela não apresentação de todos documentos, esclarecimentos e dados que se faziam necessários, os débitos foram lavrados com multa qualificada e agravada, multa de 225%, conforme art. 44, §§1º e 2º da Lei 9430/96, arts. 35 e 35-A da Lei 8212/91.

Acerca do tema, ao apreciar o recurso voluntário, a decisão recorrida assim dispôs:

Da mesma forma, entendo presentes os elementos necessários ao agravamento da multa. Isso porque, conforme esclarece a decisão recorrida:

10.6. De outro modo, tem-se ainda que a empresa **não apresentou todos documentos e esclarecimentos que se faziam necessários, apesar de notificada pelo TIEF, TIEF1 a TIEF5 (fls.1741/1751)** para apresentar documentos e esclarecimentos, nos termos a seguir expostos no Relatório Fiscal:

“..não apresentou CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo digital. Não apresentou esclarecimentos nem documentos como Balancetes, Balanços, esclarecimentos sobre o estabelecimento em que trabalham diversos empregados que estão com coluna/campo filial em branco (vide listagem de débitos), esclarecimentos sobre pagamentos em DIRF e RAIS em valores superiores aos da Folha, complementação de esclarecimentos e documentos sobre o valor da remuneração e da contribuição descontada em outros vínculos/empregos e a comunicação apresentada pelos empregados de múltiplos vínculos, conforme art.64 da IN/RFB 971/09”.

10.8. Assim, diferentemente do que possa ter entendido a empresa, como se depreende do dispositivo legal acima transcrito, **basta ocorrerem as hipóteses descritas no dispositivo citado para que a fiscalização, no seu dever de ofício, aplique a penalidade cabível, sem qualquer necessidade de demonstração da ocorrência do dolo no caso do dispositivo acima, como entendeu o impugnante.**

10.9. Por outro lado, todos os termos de intimação para a apresentação de documentos e esclarecimentos são bastante claros, não denotando maior dificuldade ou habilidade para que fosse compreendido e apresentados pela empresa todos os esclarecimentos e documentos necessários ao melhor andamento da ação fiscal.

Corretos, portanto, o agravamento e qualificação das multas aplicadas.

Nesse contexto, cabe salientar que os paradigmas colacionados não se prestam à demonstração da divergência jurisprudencial suscitada, diante da ausência de similitude fática entre os julgados, consoante se observa dos seguintes trechos:

Paradigma 2201-003.475

MULTA AGRAVADA. IMPOSSIBILIDADE.

Na falta de resposta a item específico da intimação fiscal, **tendo o contribuinte apresentado outros elementos que permitam a aferição do tributo devido, é incabível o agravamento da multa de ofício.**

Não me parece que a conduta do contribuinte durante o procedimento fiscal justifique o agravamento da penalidade. **Afinal, o contribuinte não deixou de prestar os esclarecimentos solicitados, inclusive apresentando farta documentação que foi utilizada pela fiscalização para apuração do tributo devido.**

O que se deu foi a não apresentação de um ou outro item específico solicitado mediante intimação, o que levou à adoção dos procedimentos julgados pertinente pelo Auditor-Fiscal, senão vejamos:

2.1.1. a identificação e individualização dos segurados a cujos fatos geradores se referem os valores excedentes de recolhimentos em relação aos valores declarados em GFIP;

(...) Em decorrência da não identificação pelo contribuinte dos valores recolhidos excedentes aos declarados em GFIP, não fizemos a dedução dos valores recolhidos em GPS para estes fatos geradores, conforme previsto na IN RFB 971, de 13/11/2009, art. 463, § 5º, inciso II. fl. 63

2.1.2. comprovação da existência de convênios com outras entidades e fundos (Terceiros);

(...) o que justificaria os recolhimentos a menor acima, se fosse o caso, seria a existência de Convênios da empresa fiscalizada com as Outras Entidades e Fundos (Terceiros), entretanto, embora formalmente intimado através do TIPF datado de 13/04/2011 - com prazo de 20 (vinte) dias para ser atendido - o contribuinte não nos forneceu os comprovantes destes convênios. fl. 62.

2.1.3. atas de assembleias gerais/reuniões do conselho de administração que elegeram alguns membros da Diretoria.

Os co-responsáveis, assim entendidos os Diretores do sujeito passivo, encontram-se também elencados no relatório demonstrativo de Vínculos, anexo ao Auto de Infração da Obrigação Principal – AIOP, e foram identificados a partir das análises das Atas de Assembleias Gerais e Reuniões do Conselho de Administração. fl. 70.

Paradigma n.º 1301002.499

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A mera omissão frente às intimações da autoridade fiscal, requerendo elementos e documentos faltosos ou adicionais para comprovação do crédito pleiteado não justifica a imputação da penalidade agravada, uma vez que tal conduta não pode ser entendida como deliberadamente causada com o intuito de fraudar a fiscalização, pois, em última instância, estaria prejudicando apenas a validação do crédito tributário, e não a autuação fiscal propriamente dita, vez que haja elementos suficientes para realizar o lançamento fiscal.

(...).

O fato incontroverso que levou a imposição da multa aqui em combate seria o fato do contribuinte não ter atendido a duas intimações para prestar maiores esclarecimentos sobre as declarações realizadas.

Da leitura dos artigos supra infere-se que a lei pretendeu restringir os casos para aplicação da penalidade em discussão, elegendo as hipóteses ensejadoras da infração fiscal. Assim, não há previsão legal para sua imposição nos casos de não apresentação de

documentação suporte, conforme solicitações da fiscalização.

Ainda, não consta dos autos que a Recorrida tenha, de alguma forma, tentado impedir, retardar ou obstaculizar o andamento normal do agente fiscal, até porque este estava de posse de todas as declarações do contribuinte (DIPJs, DACONs, DCTFs), bem como das DARFS que serviram de base ao lançamento fiscal, de modo que foi possível extrair as informações necessárias para a formação de sua convicção. Nesse sentido, embora as informações disponíveis estivessem incompletas ou desacompanhadas de elementos complementares, ainda sim não seria suficiente para caracterizar o embaraço a fiscalização.

Não obstante, a mera omissão frente às duas intimações requerendo elementos e documentos faltosos ou adicionais para comprovação do crédito pleiteado não podem ser entendido como deliberadamente causada com o intuito de fraudar a fiscalização, pois, em última instância, estaria prejudicando apenas a validação do crédito tributário, e não o autuação fiscal propriamente dita, vez que havia elementos suficientes para realizar o lançamento fiscal.

Isso porque, o fato já é conhecido pela autoridade fiscal e as intimações não respondidas tinha o fito de esclarecer dúvidas específicas para a verificação do crédito pleiteado, o que é diferente no caso aqui, em que a fiscalização pontua a conduta da Recorrente como dolosa, no sentido de obstar a fiscalização, isso faria jus para as situações em que o fato não é conhecido, razão pela qual é necessária a análise dos livros para constatação de suposta infração, o que não ocorreu no caso concreto.

Esse é o entendimento que tem prevalecido por este colegiado, consoante se extrai das ementas a seguir:

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS À FISCALIZAÇÃO.

Não é suficiente para justificar o agravamento da multa de ofício (Lei n. 9.430/96, art. 44, § 2º) a circunstância de o contribuinte ter deixado de apresentar à fiscalização os livros fiscais e contábeis de escrituração obrigatória. Tal circunstância — quando desacompanhada de expressa recusa do contribuinte ou mesmo de embaraços ao procedimento de fiscalização — autoriza o arbitramento do lucro, mas não o agravamento da multa de ofício para 112,5% do tributo lançado. (Acórdão nº 10323005)

Portanto, não há que se falar em embaraço a fiscalização, pois o lançamento fiscal foi fundado nos elementos probatórios constituídos nos autos, tendo o agente fiscal as informações que necessitava para efetuar o seu trabalho, sem dificuldade ou maior esforço.

Ademais, o contribuinte já restou prejudicado quando da não homologação da declarações realizadas (objeto do PA nº 10830.727061/201411) não podendo ter sua penalidade agravada sob o argumento de dolo em sua conduta. (...).

No que se refere ao primeiro paradigma, nota-se que o acórdão é expresso ao afirmar *que o contribuinte não deixou de prestar os esclarecimentos solicitados, inclusive apresentando **farta documentação** que foi utilizada pela fiscalização para apuração do tributo devido.*

De pronto, é possível perceber a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma citado, uma vez que, no caso concreto sob análise, o Contribuinte deixou de apresentar vasta documentação de relevante importância para a atividade da fiscalização, quais sejam:

(...). não apresentou CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo CONTABILIDADE dos anos 2010 a 2013. Não apresentou Livros Diários, Razões, Sped Contábil, nem contabilidade em arquivo digital. Não apresentou esclarecimentos nem documentos como Balancetes, Balanços, esclarecimentos sobre o estabelecimento em que trabalham diversos empregados que estão com coluna/campo filial em branco (vide listagem de débitos), esclarecimentos sobre pagamentos em DIRF e RAIS em valores superiores aos da Folha, complementação de esclarecimentos e documentos sobre o valor da remuneração e da contribuição descontada em outros vínculos/empregos e a comunicação apresentada pelos empregados de múltiplos vínculos, conforme art.64 da IN/RFB 971/09”.

Portanto, não restou identificada a divergência jurisprudencial aduzida pela Recorrente.

Quanto ao segundo paradigma, também inexistente semelhança fática com o caso objeto dos presentes autos, mormente porque tal paradigma trata de situação peculiar no âmbito do IRPJ, pois expressamente se considerou que foram apresentadas *todas as declarações do contribuinte (DIPJs, DACONs, DCTFs), bem como das DARFS que serviram de base ao lançamento fiscal, de modo que foi possível extrair as informações necessárias para a formação de sua convicção.*

Desse modo, ausente a similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, não é possível constatar a existência de divergência jurisprudencial sob análise.

Diante do exposto voto em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz