



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

Processo nº 10120.730427/2013-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.874 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PARTE PATRONAL. DOLO/FRAUDE
Recorrente METRAFORT TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. COMPARTILHAMENTO AUTORIZADO PELO PODER JUDICIÁRIO.

É válido, no âmbito administrativo, o compartilhamento de provas obtidas mediante quebra do sigilo bancário, quando devidamente autorizado pelo Poder Judiciário.

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada. Não há que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora.

INTIMAÇÕES. PRAZO EXÍGUO PARA ATENDIMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. ARBITRAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Constatado que os prazos concedidos pela autoridade fiscal, sucessivamente prorrogados, são mais que razoáveis e suficientes para o fiscalizado apresentar documentos e prestar esclarecimentos, o não atendimento à fiscalização respalda o arbitramento da remuneração dos segurados contribuintes individuais, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO.

Não demonstrado pela empresa, em linguagem de provas, que os valores depositados em conta bancária ou disponibilizados em dinheiro a contribuinte

individual, que lhe presta serviços, possui natureza não remuneratória, o crédito tributário lançado de ofício deve ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. SONEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A qualificação da penalidade é mantida quando demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, no importe de 150%, em especial, no caso concreto, a firme intenção do sujeito passivo, consciente e voluntária, de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade lançadora da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Por outro lado, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo a multa para o patamar básico em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%, nas hipóteses em que não evidenciada, tendo em conta o conjunto probatório dos autos, um liame indubitável com uma conduta dolosa do sujeito passivo destinada a sonegação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM TÍTULOS PRÓPRIOS. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES.

Caracteriza infração à legislação tributária, punível com multa, (i) deixar a empresa de incluir a totalidade da remuneração paga a contribuinte individual na folha de pagamento; (ii) a empresa não lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições; e (iii) deixar a empresa de apresentar, após devidamente intimada, documentos relacionados ao contribuições previdenciárias.

Tais penalidades equivalem à sanção pelo desatendimento de um dever formal tributário, a qual não se confunde com a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo. Demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das circunstâncias agravantes que permitam a elevação da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, cabe manter o valor na multa aplicada pela autoridade fiscal.

LEI TRIBUTÁRIA. CARGA CONFISCATÓRIA DA PENALIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária que trata de imposição de multa pelo descumprimento de obrigação principal ou acessória.

(Súmula Carf nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para excluir a qualificadora da multa com relação aos pagamentos feitos a Waldenir Xavier de Oliveira. levantamento W1 do auto de infração Debcad 51.009.472-4. Vencidas as conselheiras Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira (suplente), Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 12-68.318 (fls. 553/567):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CFL 30.
DESCUMPRIMENTO.*

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de informar em folha de pagamento a totalidade da remuneração paga a contribuintes individuais a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ensejando a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CFL 34.
DESCUMPRIMENTO*

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a sociedade empresária de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da sociedade empresária e os totais recolhidos, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CFL 38.
DESCUMPRIMENTO.*

Constitui infração deixar a empresa de exhibir à fiscalização documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO

Caracterizada a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, resta caracterizada hipótese que determina a qualificação da multa.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

O processo administrativo-tributário admite todas as provas e meios de provas lícitos, inclusive prova emprestada, indícios e presunções.

PENALIDADE. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS

É defeso à Administração trazer ao âmbito interna corporis os efeitos de decisões judiciais inter partes

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. Extrai-se do Relatório Fiscal, às fls. 16/36, que o processo administrativo é composto por 4 (quatro) Autos de Infração (AI), compreendendo o período de 01/2009 a 12/2010, assim formalizados:

(i) **AI nº 51.009.472-4** (obrigação principal), referente às contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa (fls. 6/11);

(ii) **AI nº 51.009.473-2** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de preparar a folha de pagamento, no que tange à inclusão da totalidade da remuneração dos contribuintes individuais, de acordo com os padrões estabelecidos pela legislação previdenciária - Código de Fundamentação Legal - CFL 30 (fls. 12);

(iii) **AI nº 51.009.474-0** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de lançar, em títulos próprios, de sua contabilidade, no tocante às remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária - CFL 34 (fls. 13); e

(iv) **AI nº 51.009.475-9** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de apresentar documentos à fiscalização, após devidamente intimada - CFL 38 (fls. 14).

3. O procedimento fiscal deflagrado no contribuinte, ora recorrente, teve origem a partir do compartilhamento pelo Ministério Público Federal de documentos apreendidos na Operação Esperança, intitulada de "Caixa de Pandora", devidamente autorizado pela Justiça Federal. Além dos elementos de prova obtidos junto ao Ministério Público, a empresa, após devidamente intimada, também forneceu documentos à auditoria fiscal, tais como folhas de pagamento e escrituração contábil, e prestou esclarecimentos.

4. Segundo a fiscalização, foram identificados os seguintes pagamentos, qualificados como realizados a contribuintes individuais:

(i) pagamentos de remunerações indiretas ao sócio-administrador da empresa Metrafort Terraplenagem e Construções Ltda, Waldenir Xavier de Oliveira, identificados na contabilidade, a crédito da Conta "Caixa Geral" (fls. 426, Levantamento Fiscal W1); e

(ii) pagamentos não contabilizados pela empresa a Osvaldino Xavier de Oliveira, irmão de Waldenir Xavier de Oliveira, (fls. 425, Levantamento Fiscal O1).

5. Em relação às contribuições previdenciárias exigidas, o percentual da multa de ofício foi duplicado, no importe de 150%, nos termos do inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (denominada de "multa qualificada").

6. O contribuinte foi cientificado da autuação em 29/11/2013, via postal, conforme fls. 427/428, e impugnou a exigência fiscal (fls. 434/477).

7. Intimada por via postal da decisão de piso em 19/9/2014, segundo fls. 571/576, a recorrente apresentou recurso voluntário em 15/10/2014, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 578/619).

(i) nulidade do lançamento tributário, por violação do sigilo bancário;

(ii) os prazos concedidos pela fiscalização para atendimento das intimações foram escassos. Antes mesmo que a empresa pudesse entregar os documentos solicitados, bem como prestar as informações necessárias, de forma precipitada a autoridade fiscal procedeu à apuração da contribuição com base em aferição indireta;

(iii) não há previsão legal para lançar contribuições previdenciárias com base em valores de saques de cheques e transferências bancárias, porquanto não se pode presumir saídas/transferências como sendo pagamentos pela empresa a segurados contribuintes individuais, decorrentes de prestação de serviço;

(iv) o mero desembolso não representa fato gerador de contribuição previdenciária, que é a prestação de serviço, e não o pagamento. Diante da incerteza da ocorrência do fato gerador, o correto era a fiscalização identificar e intimar os beneficiários dos pagamentos para verificar se houve ou não a prestação do serviço;

(v) a adoção do arbitramento, por aferição indireta, é medida excepcional e como tal aplicável às hipóteses em que, de forma clara e inequívoca, a fiscalização comprove a

imprestabilidade, a efetiva inexistência ou a recusa de fornecimento da contabilidade da empresa, ou ainda quando inexistam outros documentos que possam suprir a falta da escrituração. Apesar de eventuais falhas e incorreções, a contabilidade não foi desclassificada pela autoridade fiscal, tendo a recorrente disponibilizado os seus livros fiscais e contábeis;

(vi) os créditos efetivados pela empresa em favor do sócio Waldenir Xavier de Oliveira dizem respeito, na verdade, à distribuição de lucros, e não a pagamento de remuneração pela prestação de serviços;

(vii) os valores em nome de Osvaldino Xavier de Oliveira representam pagamentos por serviços prestados pela empresa Nely Engenharia e Logística Ltda, da qual é sócio-administrador. De modo equivocado, os depósitos foram realizados na sua conta pessoal, o que não autoriza concluir, absolutamente, que houve prestação de serviços à empresa recorrente pela pessoa física;

(viii) a fiscalização não logrou justificar a qualificação da multa de ofício, que somente é cabível quando restar comprovada, de forma cabal e irrefutável, a ocorrência de dolo, fraude ou conluio;

(ix) sendo indevida a contribuição previdenciária exigida incidente sobre os montantes vinculados às pessoas físicas, são integralmente improcedentes as multas relacionadas às obrigações acessórias, inclusive no tocante às circunstâncias agravantes;

(x) de forma incorreta para um mesmo período e em razão dos mesmos fatos, além do lançamento quanto à obrigação principal, acompanhada da penalidade vinculada, a fiscalização aplicou também a multa pelo descumprimento de obrigação acessória; e

(xi) a multiplicidade de multas em vários autos de infração implica um efeito confiscatório da cobrança.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

8. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

a) Violação ao sigilo bancário

9. Da leitura dos autos, depreende-se que a empresa não forneceu extratos bancários. A peça recursal confirma tal fato:

*"(...) e principalmente pelo fato de que a RECORRENTE, exercendo os seus mais legítimos direitos, **NÃO FORNECEU EXTRATOS BANCÁRIOS.**" (destaque do original, às fls. 589).*

10. A fiscalização não utilizou dados de extratos bancários para proceder à constituição do crédito tributário correspondente aos pagamentos de remunerações indiretas ao sócio-administrador, Waldenir Xavier de Oliveira.

11. Por outro lado, no caso dos pagamentos não contabilizados efetuados a Osvaldino Xavier de Oliveira, a autoridade lançadora utilizou no procedimento fiscal dados bancários obtidos mediante quebra do sigilo bancário. Contudo, o compartilhamento de provas foi decorrente de prévia autorização judicial.

11.1 O Relatório Fiscal, às fls. 24, conforme destacado pelo colegiado de primeira instância, expõe de forma clara que, uma vez autorizada a quebra do sigilo bancário por solicitação do Ministério Público Federal, no âmbito do Inquérito nº 137437.2010.4.01.0000/DF, com trâmite junto ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, foi permitido compartilhar as informações de movimentação com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

12. Contesta a recorrente a utilização para fins do lançamento tributário de informações de terceiros, ante a sua falta de vinculação com a Operação "Caixa de Pandora". Isso porque, segundo defende, o Fisco não poderia amparar a pretensão fiscal em prova arrecadada judicialmente, vez que o juízo penal não possui competência para autorizar o uso delas para outra finalidade que não a de investigação criminal, isto é, tais provas, que não haviam ainda sido contraditadas, não poderiam ser usadas, a título de empréstimo, no âmbito do direito administrativo fiscal.

13. Não há sequer um elemento nos autos para desmentir a utilização do compartilhamento pela autoridade fiscal de acordo com os limites aprovados pelo Poder Judiciário. Por isso, a eventual irregularidade no uso dos dados compartilhados para fins tributários, como sustenta a recorrente, é matéria estranha, neste momento, ao contencioso administrativo.

14. Via de regra não há qualquer óbice à utilização de prova emprestada, conforme se vê do art. 372 Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal:

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

15. A utilização de uma prova produzida em outro processo não exige identidade de partes, prescindindo-se que sejam as mesmas partes na origem e no processo de destino da prova emprestada, conforme entendimento da jurisprudência pátria (Embargos em Recurso Especial nº 617.428/SP, relator Ministro Nancy Andrighi, Corte Especial, julgado em 4/6/2014).

16. Não é demais lembrar que, no tocante aos documentos e às informações que amparam o lançamento tributário, o contraditório e a ampla defesa são garantidos ao contribuinte no contencioso administrativo fiscal.

17. Afastada a preliminar, passa-se à análise de outra questão prévia ao exame do mérito do lançamento.

b) Prazos exíguos para atendimento das intimações

18. Reclama a recorrente que a autoridade fiscal concedeu-lhe prazos demasiadamente curtos para atender às solicitações de apresentação de documentos e prestação de informações, restando condenável a apuração das contribuições com base em aferição indireta.

19. Ao compulsar os documentos que instruem os autos, verifico que também não lhe assiste razão nesse ponto do recurso.

20. A ciência do início do procedimento fiscal aconteceu em 30/7/2012 (fls. 40/42). Na sequência, a fiscalização emitiu diversas intimações e reintimações para apresentação de documentos, assim como para prestação de informações e esclarecimentos, a última com ciência em 6/11/2013 (fls. 43/69).

21. A toda a evidência, os prazos concedidos pela autoridade fiscal, sucessivamente prorrogados, que se alongaram por mais de um ano desde o início do procedimento, são mais que razoáveis e suficientes para o fiscalizado apresentar documentos e prestar esclarecimentos, não configurando cerceamento de defesa.

Mérito**a) Consideração Iniciais**

22. Na hipótese de recusa, sonegação ou apresentação deficiente de documentos ou informações pelo sujeito passivo, o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, c/c art. 233 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (RPS/1999), autoriza a fiscalização a lançar de ofício a importância reputada devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário:

Lei nº 8.212/1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(...)

RPS/1999

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

(GRIFEI)

22.1 Ao contrário do que defende a recorrente, a legislação previdenciária não exige como pressuposto para a fiscalização lançar mão do arbitramento a desconsideração formal da escrituração contábil, bastando que existam evidências de que ela não registra a movimentação real da remuneração dos segurados a serviço da empresa.

23. Declara também a recorrente que, após intimada pela fiscalização, apresentou prontamente seus livros contábeis e fiscais, dentre outros documentos.

24. Não é o que consta dos autos. De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa atendeu apenas parcialmente as intimações fiscais, deixando de apresentar documentos e prestar esclarecimentos imprescindíveis para a correta identificação da matéria tributável.

25. Analiso, separadamente, os fatos geradores relacionados aos pagamentos a Waldenir Xavier de Oliveira e Osvaldino Xavier de Oliveira.

b) Pagamentos a Waldenir Xavier de Oliveira

26. Provocada a manifestar-se a respeito de determinados lançamentos contábeis no ano de 2009, a crédito na Conta "Caixa Geral", que representavam, a princípio, saídas de recursos em dinheiro da empresa, a recorrente justificou que se referiam a transações realizadas com o sócio-administrador Waldenir Xavier de Oliveira.

26.1 As transferências de numerário ao sócio, segundo declarou por escrito a empresa fiscalizada, tiveram origem em aportes (i) para manutenção da empresa, (ii) feitos pelo sócio para contratos não recebidos e (iii) para manutenção de máquinas e veículo da sociedade empresária, alguns com posterior regularização entre as partes (itens 24 a 29 do Relatório Fiscal, fls. 23/24, e Resposta às Intimações, fls. 412/413).

26.2 Com relação a todos os lançamentos contábeis enumerados pela autoridade lançadora, o termo de intimação solicitou a documentação completa que lhes dava suporte, e não apenas explicações despedidas de prova documental (fls. 52/53). No entanto, as justificativas prestadas pela fiscalizada não vieram acompanhadas de quaisquer documentos hábeis e idôneos para dar-lhes respaldo fático, nem mesmo as notas fiscais e os contratos mencionados no histórico contábil.

27. É certo que a escrituração das empresas, mantida conforme as disposições legais, faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela anotados, porém desde que os registros contábeis estejam lastreados por documentos hábeis e idôneos das operações ali escrituradas.

28. Relativamente à empresa, constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal a prestação de serviços remunerados realizados por contribuinte individual. Para fins do nascimento da obrigação tributária, considerar-se-á ocorrido o fato gerador para a empresa no mês em que paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte que lhe presta serviço. Tal entendimento encontra amparo no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo reproduzido:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à
Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

29. Os contratos e alterações societárias da empresa autuada, acostados às fls. 70/137, revelam que Waldenir Xavier de Oliveira, o qual detém o equivalente a 97% (noventa e sete por cento) do capital social, é o administrador da sociedade empresária limitada, cabendo-lhe à direção administrativa e a responsabilidade da parte econômica financeira da empresa (Cláusula Quinta).

29.1 Aos sócios, pela atividade exercida na sociedade, é garantido-lhes um retirada mensal, a título de pró-labore (Cláusula Sétima).

30. Para fins da legislação previdenciária, Waldenir Xavier de Oliveira conserva um vínculo contínuo com a sociedade empresária, prestando-lhe serviços e recebendo, via de regra, alguma retribuição.

31. De acordo com os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário estabeleceu um conceito amplo de remuneração, destinada a retribuir o trabalho, de maneira que as parcelas pagas pela empresa que escapam à tributação devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos que demonstrem a natureza não remuneratória, elaborados pelo sujeito passivo e disponibilizados à fiscalização quando solicitados.

32. Nesse cenário fático, contratual e normativo, não há que se cogitar em presunção do fato gerador para o sócio Waldenir Xavier de Oliveira, porquanto a prestação de serviços é algo inerente à própria natureza do vínculo jurídico existente com a sociedade empresária.

33. Argumenta a defesa, na sua petição recursal, que o auditor fiscal considerou como remuneração indireta ao sócio-administrador, Waldenir Xavier de Oliveira, valores relativos à regularização contábil, os quais se encontravam pendentes junto à contabilidade da empresa. Tais quantias foram regularizadas, posteriormente, na forma de distribuição de lucros aos sócios.

33.1 Nos exercícios de 2009 e 2010, afirma, o lucro contabilmente apresentado no balanço registrado na Junta Comercial do Estado de Goiás foi, respectivamente, de R\$ 12.011.143,09 e R\$ 8.664.043,63. Se existiram lucros e o contrato social indica que devem ser distribuídos entre os sócios, a simples falha na escrituração contábil inviabiliza a conclusão da autoridade lançadora de que os montantes dizem respeito à prestação de serviços pelo sócio-administrador.

34. Pois bem. A justificativa dada pela recorrente é incapaz para desqualificar o lançamento tributário. Não há como presumir a distribuição de lucros na contabilidade, pois ausente essa implicação.

35. No âmbito da legislação previdenciária, impõe-se a necessidade de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a remuneração proveniente do capital social (lucro) pagas ou creditadas aos sócios. A falta de separação dos lucros dificulta o controle fiscal sobre as parcelas recebidas, ou mesmo torná-lo inviável, o que não pode ser admitido para fins de tributação.

36. Não é o caso de dúvidas se os valores entregues ao sócio o foram a título de antecipação ou distribuição de lucros. É insuficiente haver lucros disponíveis registrados na contabilidade, pois caberia à empresa fiscalizada demonstrar a efetiva, e não hipotética, transferência a título de lucros, no que não restou corroborada pela cópia da escrita contábil acostadas nos autos (fls. 165/267).

36.1 Na hipótese de equívoco na escrituração contábil, como alega a recorrente, o que se espera é alguma providência concreta, tão logo identificada a deficiência, para reparação dos lançamentos na contabilidade, por meio de ajustes que pudessem sinalizar a realidade de distribuição de lucros.

37. A falta de registros contábeis de pagamentos a título de distribuição de lucros em contas apropriadas, caso essa fosse a natureza jurídica, implicaria manter indevidamente disponível os saldos existentes na conta patrimonial de lucros acumulados para futuro pagamento aos sócios.

37.1 Por isso, considerando a instrução dos autos, a pretensão de considerar os valores à conta de lucros acumulados em 2009, contém óbice intransponível, haja vista a impossibilidade de saber-se se os sócios não aproveitaram, nos anos seguintes, os lucros acumulados do período.

38. Cabe advertir que a só redução do saldo da conta lucros/prejuízos acumulados, devido a lançamento a débito, não é prova suficiente para demonstrar a vinculação com os fatos alegados pela recorrente, prescindindo de correlação unívoca com as operações no valor total de R\$ 9.278.531,55, lançado como remuneração indireta ao sócio-administrador, relativo ao ano de 2009.

39. Como cediço, a prova incumbe a quem tem interesse em prevalecer os fatos que sustenta como fundamento à sua pretensão. À recorrente, não tenho dúvidas, foi oportunizado apresentar, na fase contenciosa, todas as provas lícitas que entendesse necessárias para a comprovação de suas alegações. Porém, não se desincumbiu do ônus probatório.

40. Logo, não merece reparo a decisão de piso.

c) Pagamentos a Osvaldino Xavier de Oliveira

41. Quanto às transferências da empresa ao Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira, via movimentação bancária, no ano de 2010, a fiscalização também intimou o sujeito passivo a apresentar a documentação completa que lhes suportava, observado que, nessas situações, a autuada não havia sequer escriturado os pagamentos efetuados à pessoa física na sua contabilidade (itens 30 e 38).

41.1 A empresa justificou a transferência de numerário, diretamente à conta bancária em nome de Osvaldino Xavier de Oliveira, por solicitação do próprio interessado, tendo em vista o repasse de lucros oriundos do contrato firmado com a empresa Nely Engenharia e Logística Ltda, da qual a pessoa física era o sócio-administrador, para execução de obra de engenharia civil (fls. 384/392 e 421/423).

42. Em que pese as explicações dadas no sentido de que os pagamentos foram destinados à quitação de obrigação com a pessoa jurídica, por meio de depósito em conta da

pessoa física, as transferências deixaram de estar respaldadas, segundo o agente fiscal, em documentação hábil e idônea que pudesse sinalizar a procedência dos fatos que foram assumidos pela empresa.

43. Por sua vez, alega a empresa que para configuração do fato gerador da contribuição previdenciária é indispensável a comprovação da contrapartida laboral, não sendo suficiente a simples verificação de desembolso de dinheiro.

44. Com efeito, o simples depósito em conta bancária, em nome ou benefício de pessoa física, não permite a conclusão de que tal valor representa remuneração por serviço prestado.

45. O Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira foi qualificado pela autoridade fiscal, também, como contribuinte individual, embora, diferentemente do Sr. Waldenir Xavier de Oliveira, não se tenham dados que assegurem um vínculo laboral anterior com a pessoa jurídica autuada.

46. Meu entendimento, contudo, é que a acusação fiscal está respaldada em indícios que impulsionam a probabilidade de que as saídas de numerário da conta bancária da empresa fiscalizada representem retribuição a contribuinte individual pela prestação de serviço, o que implica a transferência do ônus probatório para o sujeito passivo.

47. Observo que a recorrente procurar vincular os pagamentos à pessoa física a uma prestação de serviço, não pelo Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira, e sim pela empresa do qual é sócio-administrador, Nely Engenharia e Logística Ltda. Trata-se do contrato firmado, no âmbito de constituição de sociedade em conta de participação, para execução de serviços de terraplenagem (fls. 384/392).

47.1 A linha argumentativa defendida é que o contrato não pode ser ignorado pela fiscalização. Os serviços, que não envolvem o fornecimento de mão de obra, foram prestados pela Nely Engenharia, tendo sido os valores depositados, de forma errônea, em conta pessoal do Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira, em vez de conta bancária específica em nome da pessoa jurídica.

48. Apesar de conter um discurso estruturado sobre os fatos que expõe e o direito que diz aplicável à questão controvertida, o recurso voluntário interposto pela empresa não está apoiado em um conjunto de elementos sérios e convergentes que, ao final, ganhem força probante.

48.1 Conforme declarou o agente lançador, não desmentido pela recorrente, em linguagem de provas, os pagamentos ao Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira não foram contabilizados nem pela autuada (fonte pagadora), tampouco pela empresa Nely Engenharia e Logística Ltda (fonte receptora).

48.2 A transferência de numerário à pessoa física não está amparada por nota fiscal, recibo ou qualquer comprovante da vinculação entre as empresas e/ou contrato de terraplenagem. Em contrapartida, a fiscalização identificou, na contabilidade da recorrente, outros pagamentos registrados em nome da empresa Nely Engenharia e Logística Ltda, devidamente correlacionados ao contrato de parceria.

48.3 Não há provas nem mesmo da existência de resultados positivos advindos do contrato, de modo a tentar justificar a natureza dos pagamentos realizados diretamente ao sócio da empresa Nely Engenharia e Logística Ltda.

49. Em verdade, segundo esclarece o recurso voluntário, a recorrente era a líder do consórcio, recebendo os valores faturados pela execução da obra e distribuindo entre os participantes.

49.1 Daí, porque, com o fim de comprovar as suas alegações, caberia trazer aos autos, por exemplo, lastreado em documentação hábil e idônea, o montante do faturamento total recebido pelo contrato, os valores correspondentes às demais participantes do consórcio e as quantias depositadas em nome da empresa Nely Engenharia e Logística Ltda, para então permitir o confronto com os valores dos depósitos na conta pessoal do Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira. Não consta que a recorrente buscou adotar tal providência, ou qualquer outra com viés de demonstrar os fatos alegados.

50. Tendo em vista que os valores depositados na conta corrente do Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira foram mantidos, comprovadamente, à margem da escrituração contábil e fiscal e, muito provavelmente, ante a ausência de prova em contrário, também distante da incidência da tributação devida, não só contribuição previdenciária, é razoável considerar que a própria prestação de serviços à empresa pela pessoa física, no desempenho de alguma especialidade de seu interesse, tenha sido escondida pelas partes.

51. Mais uma vez, com acerto a decisão de piso.

d) Multa Qualificada

52. Consta do auto de infração a imposição de multa qualificada, no percentual de 150%, incidente sobre o tributo lançado.

53. A aplicação dessa multa no lançamento de ofício é regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Reproduzo abaixo os dispositivos, com a redação à época dos fatos geradores:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 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.

(...)

54. Por sua vez, os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, acima mencionados, estão assim redigidos:

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 impôsto 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.

55. Além do critério básico de aplicação da multa de ofício, equivalente a 75% sobre o valor principal, a legislação prevê a denominada multa qualificada, em que há uma duplicação do percentual padrão, quando evidenciada pela fiscalização sonegação, fraude ou conluio, cuja gravidade do comportamento lesivo do infrator enseja um reprimenda punitiva mais severa, como forma de castigar o transgressor e desestimular condutas afins por parte de outros sujeitos passivos.

56. Para essa elevação do percentual básico é condição indispensável a acusação identificar elementos subjetivos na conduta do infrator, porquanto tanto a simulação quanto a fraude pressupõem o dolo, sendo insuficiente para cogitar da hipótese tão somente a materialidade da conduta.

57. Vale dizer que a sonegação, fraude ou mesmo o conluio devem possuir base probatória autônoma, pela qual se demonstra a vontade livre e consciente do infrator em praticar as condutas ilícitas, em prol de, ao final e ao cabo, viabilizar a supressão ou redução do tributo.

58. Pois bem. Consta dos autos as seguintes justificativas para a exarcebação pela autoridade fiscal da penalidade de ofício (fls. 26/27):

(...)

39. No presente caso, restou comprovado que o contribuinte não chegou sequer a contabilizar pagamentos expressivos. Foi possível perceber que as ações perpetradas pela METRAFORT não se tratam de erros pontuais, de atitudes isoladas, mas de atos reiterados. Verificou-se que, de forma continuada, o contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias de modo a evitar o pagamento de tributos devidos. Diversos elementos reforçam o entendimento supracitado e ratificam a existência de má-fé por parte do contribuinte, dentre eles: a não contabilização e a não declaração reiterada de valores relevantes, as alegações

contraditórias e infundadas do contribuinte, a existência de saldo credor na conta Caixa em diversos períodos, a não apresentação injustificada de documentos relacionados a pagamentos substanciais e a anuência do sócio-administrador da METRAFORT, Waldenir Xavier de Oliveira, nos pagamentos objeto desta autuação, já que ele estava encarregado da direção administrativa e da parte econômico-financeira da empresa.

(...)

44. Nesse contexto, cumpre informar, conforme descrito no decorrer desse relatório, que foram constatadas situações previstas no § 1º do artigo 44, da lei em questão. De forma continuada, o contribuinte em questão buscou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de fatos geradores e impedir a efetiva cobrança de contribuições incidentes sobre remunerações pagas a trabalhadores que lhe prestaram serviços.

(...)

59. Como se observa do texto da acusação fiscal, e contrariamente ao discurso do recurso voluntário, não há apenas singelas referências a possíveis condutas fraudulentas perpetuadas pela empresa, limitadas a constatação, em alguns períodos, de saldo credor na conta Caixa.

60. Por outro lado, em ambas as situações, o lançamento de ofício do crédito tributário não resultou da constatação direta e irrefutável de rendimentos tributáveis. É um aspecto que tem sua relevância, podendo influenciar na convicção do julgador.

61. No caso dos desembolsos efetuados a Osvaldino Xavier de Oliveira, em quantias expressivas, sem que tais valores transitassem pela contabilidade da empresa, o conjunto probatório, avaliado como um todo, é indicativo que não representam equívocos de escrituração contábil, prestação de declaração inexata ou má compreensão da legislação tributária, mas sim demonstram a firme intenção, consciente e voluntária, de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

62. O Relatório Fiscal descreve, como antes exposto, condutas autônomas, distintas da mera inadimplência tributária, que configuram o dolo na conduta do sujeito passivo. Na linha de entendimento do que restou consignado naquele documento oficial, aplicado à falta de contabilização de valores, "não se tratam de erros pontuais, de atitudes isoladas, mas de atos reiterados".

63. Mantida a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados à pessoa física, no ano de 2010, é forçoso admitir que os elementos aportados aos autos conduzem a uma convicção de que deixar de recolher os tributos devidos decorreu de uma conduta dolosa, uma vez que consciente das consequências tributárias, perpetuada pela empresa fiscalizada.

64. Observo que, sob o aspecto da existência do dolo, mesmo que os depósitos em nome da pessoa física significassem pagamentos por serviços prestados pela pessoa jurídica, da qual é sócio-administrador, o que, sublinho, não restou comprovado nos autos, continuaria

evidente a intenção de sonegação contra a Fazenda Nacional, mediante a realização de operações de movimentação financeira alheias a qualquer anotação em documentação contábil e fiscal.

65. Deve ser mantida, portanto, a incidência da multa qualificada sobre os pagamentos não contabilizados efetuados a Osvaldino Xavier de Oliveira (Levantamento "O1").

66. No que se refere aos pagamentos a Waldenir Xavier de Oliveira, as saídas de numerário da empresa foram registradas na sua contabilidade, porém em contas inapropriadas para tal fim.

66.1. Diferente da análise realizada antes quanto aos pagamentos a Osvaldino Xavier de Oliveira, a conduta descrita para o comportamento do contribuinte não permite aferir, com a segurança necessária para fins de exarcebação da penalidade de ofício, a intenção dolosa de fraude ou sonegação.

67. Embora houve recusa do sujeito passivo, aparentemente injustificada, em apresentar, por completo, a documentação solicitada pela fiscalização no que tange aos lançamentos contábeis, não escondeu que os pagamentos foram destinados ao sócio-administrador, ainda que sob a alegação, desprovida de provas, de uma roupagem que escapava à incidência da contribuição previdenciária.

68. A existência de saldo credor em alguns períodos, na conta Caixa, é indício sério e grave de anomalia contábil, significando, em tese, a existência de omissão de receitas, com possível injeção de recursos à margem dos registros contábeis.

68.1 Nada obstante, não consegui visualizar, concretamente, a partir da só descrição desses fatos apontados pela autoridade lançadora, a implicação quanto ao dolo, relativamente aos custos/despesas efetivamente pagos pela empresa, como são os pagamentos destinados ao sócio-administrador, Waldenir Xavier de Oliveira, objeto de lançamento de ofício.

69. Certamente, o modo de proceder da empresa autuada, assim como o próprio texto que identificam os históricos dos registros contábeis, não podem ser qualificados como dotados de transparência, como é esperado do sujeito passivo. Porém, atestar o dolo, a vontade consciente de sonegação, é um passo adiante, que necessita de um conjunto probatório apropriado.

70. Especificamente nesse ponto da qualificação da multa de ofício, penso que faltou à autoridade lançadora estabelecer, em relação aos valores lançados, uma liame indubitável entre os elementos de sua convicção sobre a existência de uma conduta ilícita do sujeito passivo e o cometimento de fraude ou sonegação, mediante ação dolosa, nos moldes previstos na Lei nº 4.502, de 1964.

71. Em consequência, relativamente aos pagamentos a Waldenir Xavier de Oliveira, uma vez não demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se afastar a qualificação da penalidade oficiosa, reduzindo a multa para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75% (Levantamento "W1").

e) Multas pelo descumprimento da obrigação acessória

72. Aplicou a fiscalização as seguintes multas, pelo descumprimento de obrigação acessória: (i) deixar a empresa de incluir a totalidade da remuneração paga a contribuinte individual a serviço da empresa na folha de pagamento - CFL 30 (AI nº 51.009.473-2); (ii) não lançar a empresa mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições - CFL 34 (AI nº 51.009.474-0); e (iii) deixar a empresa de apresentar, após devidamente intimada, documentos relacionados às contribuições previdenciárias - CFL 38 (AI nº 51.009.475-9).

73. Em todos os casos acima, o valor da multa aplicada é fixo, independente do número de ocorrências, não havendo alteração do montante da penalidade, por exemplo, em função: (i) da quantidade de segurados, competências ou do valor da remuneração omitida na elaboração da folha de pagamento, (ii) do número de vezes em que os lançamentos deixaram de ser registrados em títulos próprios da contabilidade ou (iii) do número de documentos que não foram apresentados/disponibilizados à autoridade fiscal.

74. Por isso, uma vez mantido intacto o fato gerador da obrigação tributária principal, com relação às remunerações pagas a Waldenir Xavier de Oliveira e Osvaldino Xavier de Oliveira, permanece a higidez da obrigatoriedade de confecção da folha de pagamento com inclusão daqueles valores e da escrituração dos pagamentos em títulos próprios da contabilidade. Logo, procedentes as multas pelo descumprimento de obrigações acessórias (CFL 30 e CFL 34).

75. No concernente ao AI nº 51.009.475-9, a infração não é reflexa a nenhuma obrigação principal. O fato de deixar de atender à intimação da fiscalização para apresentação, ou a apresentação deficiente, de documento relacionado às contribuições previdenciárias de que trata a Lei nº 8.212, de 1991, é que o basta para a lavratura do auto de infração pelo descumprimento da obrigação acessória.

75.1 De acordo com Relatório Fiscal, às fls. 33, a empresa deixou de apresentar documentos ou apresentou a documentação incompleta, relativamente a lançamentos da sua contabilidade relacionados ao pagamento de remuneração indireta ao sócio-administrador, Waldenir Xavier de Oliveira.

75.2 Além disso, não apresentou os documentos de transferências eletrônicas bancárias ao Sr. Osvaldino Xavier de Oliveira. A fim de contrapor-se ao recurso voluntário, lembro que, na linha do entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal, o acesso a dados bancários dos contribuintes por parte da Administração Tributária federal, em procedimento regular de fiscalização, não exige a prévia autorização judicial (nesse sentido, entre outros, a ADI nº 2390/DF).

76. Portanto, cabe manter, igualmente, o crédito tributário exigido por meio do AI nº 51.009.475-9.

77. Quanto à circunstância agravante das infrações, com fundamento no inciso II do art. 290 c/c inciso II do art. 292 do RPS, que elevou as multas em três vezes, deve ser mantida, por ter ficado configurada a conduta dolosa da empresa, alhures justificada, no que tange aos fatos geradores relacionados aos pagamentos a não contabilizados efetuados a Osvaldino Xavier de Oliveira.

78. Não há que se falar, por outro lado, em multiplicidade de penalidades sobre os mesmos fatos, haja vista que os pressupostos e fundamentos legais das multas aplicadas pela fiscalização são distintos.

78.1 Com efeito, a multa de ofício de que trata o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, representa uma sanção de caráter punitivo pela falta de recolhimento do tributo, ao passo que as penalidades constantes dos autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias consistem em sanções pelo desatendimento de deveres formais de caráter tributário, relacionados, no caso concreto, à falta de elaboração da folha de pagamento mensal de acordo com os padrões exigidos pela legislação tributária, à não escrituração em títulos próprios da contabilidade de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e à falta de apresentação de documentos à fiscalização, após ocorrida a intimação do sujeito passivo.

79. Por derradeiro, quanto à eventual carga confiscatória das multas exigidas nos autos de infração, cabe lembrar que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL para reduzir a multa ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%), exclusivamente no que tange aos valores relacionados ao pagamento de remuneração indireta ao sócio-administrador, Waldenir Xavier de Oliveira (Levantamento Fiscal "W1").

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess