



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

Processo n° 10166.723202/2013-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.963 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: PARCELAS FORA DA FOLHA DE PAGAMENTO. SIMULAÇÃO/FRAUDE
Recorrente NELY CONSTRUÇÕES E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2011

SIGILO BANCÁRIO. EXTRATO BANCÁRIOS. DISPONIBILIZAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO.

É dispensável a prévia ordem judicial para o acesso às informações bancárias do contribuinte quando o próprio sujeito passivo disponibiliza os extratos bancários, por solicitação regular da fiscalização tributária.

COAÇÃO. CONDUTA DA FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.

A coação que vicia a declaração de vontade não se presume, exigindo prova da ameaça. Não configura coação o fato de a autoridade fiscal advertir o fiscalizado acerca das conseqüências previstas em lei para o descumprimento da obrigação de disponibilizar documentos e/ou prestar informações à fiscalização.

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. COMPARTILHAMENTO AUTORIZADO PELO PODER JUDICIÁRIO.

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

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, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTAS BANCÁRIAS. SAQUES E TRANSFERÊNCIAS EM NOME DE PESSOAS FÍSICAS. FALTA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO.

A constatação de saques e transferências bancárias em nome de segurados empregados e de sócios, identificados em extratos de contas mantidas pela empresa em instituições bancárias, aliada à recusa injustificada do fiscalizado em apresentar os documentos que deram suporte aos pagamentos efetuados a essas pessoas físicas, bem como em prestar os esclarecimentos sobre a sua origem, autoriza a fiscalização a incluir tais valores na base de cálculo previdenciária, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Por outro lado, a existência desses saques e transferências bancárias em nome de pessoas físicas, quando a acusação fiscal é desprovida de quaisquer indícios que impulsionem a probabilidade de tais valores representarem retribuição pela prestação de serviço, não autoriza a fiscalização considerá-los como remuneração paga a contribuinte individual, na condição de autônomo.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Não demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo a multa para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO. CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES.

Caracteriza infração à legislação tributária, punível com multa, deixar a empresa de incluir a totalidade da remuneração paga a segurado empregado ou a sócio administrador na folha de pagamento.

Esta penalidade equivale a uma sanção pelo desatendimento de um dever formal tributário, a qual não se confunde com a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

Não demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das circunstâncias agravante que permitam a elevação da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, cabe reduzir o seu montante para o valor-base.

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

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

(Súmula Carf nº 2)

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: a) excluir da tributação os valores lançados pela fiscalização, nos AIs nº 51.021.850-4 e 51.021.851-2, relativamente às pessoas físicas classificadas na CAT 13, como contribuintes individuais, tomando-se por base os dados constantes das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal às fls. 1.478/1.480 e 1.481/1.497; b) reduzir a penalidade pela falta de recolhimento do tributo para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%); e c) afastar o agravamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória constante do AI nº 51.021.849-0, passando a sanção pecuniária infligida para o valor-base. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Maria Cleci Coti Martins entenderam por manter a multa qualificada. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Maria Cleci Coti Martins entenderam por manter a tributação dos valores lançados pela fiscalização, nos AIs nº 51.021.850-4 e 51.021.851-2, relativamente às pessoas físicas classificadas na CAT 13, como contribuintes individuais. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Maria Cleci Coti Martins votaram por manter o agravamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória constante do AI nº 51.021.849-0.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Cleberson Alex Friess, Arlindo da Costa e Silva, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Alexandre Tortato, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I (DRJ/SP1), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 16-56.665 (fls. 1.551/1.571):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2011

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUJEITO PASSIVO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições sociais dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado conforme previsto no art. 30, I, "a", da Lei nº8.212/91 e art. 4o da Lei nº10.666/03. O desconto da contribuição sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, nos termos do § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS OU INFORMAÇÕES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFERIÇÃO INDIRETA

Quando o contribuinte recusa-se a apresentar documentos ou informações, ou as apresenta de forma deficiente, é lícito à Autoridade Fiscal inscrever de ofício importância que reputar devida por meio da aferição indireta, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, nos termos dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº8.212/91.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2011

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AOS TERCEIROS.

As contribuições destinadas a terceiros (FNDE, Incra, Sest, Senai e Sebrae) possuem a mesma base de cálculo utilizada para

o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados que lhe prestaram serviços, e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2011

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB.

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2011

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO DE DIREITO CONSTITUCIONAL. INOCORRÊNCIA.

A utilização de informações e documentos alusivos a operações e serviços de instituições financeiras não constitui violação do dever de sigilo quando disponibilizados pelo próprio contribuinte, ou quando prestados à Administração Tributária com base em prévia autorização judicial.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto ao fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado. Cabível a imposição da multa de ofício qualificada de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

2. Extraí-se do relatório fiscal que o processo administrativo é composto por 4 (quatro) autos de infração (AI), compreendendo o período de 01/2009 a 10/2011, assim formalizados (fls. 37/54):

i) **AI nº 51.021.850-4**, referente às contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais;

ii) **AI nº 51.021.851-2**, referente às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre o salário de contribuição, não arrecadadas pela empresa;

iii) **AI nº 51.021.852-0**, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidas entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados (FPAS 612 - Código 3139); e

iv) **AI nº 51.021.849-0** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de preparar a folha de pagamento de acordo com os padrões estabelecidos (Código de Fundamentação Legal - CFL 30).

3. Dado que o procedimento fiscal abrangeu o período de 2007 a 2011, além dos créditos tributários enumerados acima, relativos aos anos de 2009 a 2011, ocorreram lançamentos referentes aos anos de 2007 e 2008, cujas autuações fazem parte de processos administrativos fiscais específicos.

4. Apurou-se o crédito tributário a partir do compartilhamento pelo Ministério Público Federal de documentos apreendidos na Operação Esperança, intitulada de "Caixa de Pandora", devidamente autorizado pela Justiça Federal, na qual houve a quebra do sigilo bancário do contribuinte, complementando-se os elementos de provas com documentos apresentados e informações fornecidas pelo sujeito passivo no decorrer da auditoria fiscal.

4.1 Dentre os documentos exibidos pelo fiscalizado, estão os extratos bancários solicitados ao contribuinte pela autoridade fiscal através de termos de intimação.

5. A descrição contida no relatório fiscal, assim como nos seus anexos denominados "Discriminativo do Débito (DD)", às fls. 4/14, 18/23 e 27/31, os quais são partes integrantes dos autos de infração, revela que o lançamento fiscal, com relação às obrigações principais, diz respeito às contribuições incidentes sobre:

i) remunerações indiretas pagas a sócio, referente à aquisição de terras, cujos valores foram creditados diretamente nas contas dos vendedores, mediante emissão de cheques do Banco Brasil S/A (item 12 do relatório fiscal, às fls. 41/42); e

ii) remunerações pagas a segurados empregados, sócios e contribuintes individuais, identificadas a partir dos extratos bancários e dados compartilhados pelo Ministério Público, e vinculadas à movimentação financeira de contas mantidas pela empresa junto ao Banco de Brasília S/A e Banco do Brasil S/A (itens 13 e 14 do relatório fiscal, às fls. 42/45).

5.1 Neste último caso, o contribuinte, conquanto intimado e reintimado diversas vezes, não forneceu os documentos que deram suporte aos pagamentos efetuados às pessoas físicas. Dada a recusa imotivada, a base de cálculo das contribuições exigidas foi aferida indiretamente, usando-se como critério de aferição os valores constantes das informações obtidas a partir da quebra do sigilo bancário determinada pelo Poder Judiciário.

5.2 Ainda segundo a fiscalização, a movimentação financeira relacionada à conta do Banco do Brasil sequer foi contabilizada pela empresa.

5.3 Em relação às contribuições exigidas, consta o percentual duplicado para a multa de ofício de que trata o 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 26/4/2013, via postal, conforme fls. 1.509, e impugnou a exigência fiscal (fls. 1.514/1.541).

7. Intimada da decisão de piso em 2/5/2014, via postal, segundo fls. 1.572/1.574, a recorrente apresentou recurso voluntário em 26/5/2014, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 1.576/1.606).

i) nulidade do lançamento por quebra administrativa do sigilo bancário, sem que houvesse uma ordem judicial para obter da empresa os extratos que deram suporte à autuação fiscal;

ii) os extratos bancários, embora disponibilizados à fiscalização pela recorrente, não foram fornecidos espontaneamente, mas mediante o uso de coação, tendo em vista que a intimação para apresentação dos documentos vinha acompanhada de ameaça de representação por crime de embaraço à fiscalização, caso não fosse atendida pelo fiscalizado;

iii) o Fisco não poderia utilizar-se, a título de empréstimo, das provas arrecadadas judicialmente, porquanto disponibilizadas ao Ministério Público apenas e tão somente para fins penais. Além disso, na medida em que as provas autorizadas judicialmente não foram submetidas ao contraditório, não poderiam ser aproveitadas para fins de constituição de crédito tributário;

iv) os prazos concedidos pela fiscalização para atendimento das intimações foram escassos, o que impossibilitou a recorrente de atendê-las, de modo que se torna descabida a apuração das contribuições mediante uso de aferição indireta, sob a justificativa de haver recusa em apresentar documentos e prestar esclarecimentos no curso da ação fiscal;

v) inexistência de previsão legal para lançar contribuições apuradas com base em saques de cheques e transferências bancárias, porquanto não se pode presumir saídas como pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais decorrentes de prestação de serviços;

vi) 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;

vii) o 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 sua falta. Apesar de eventuais falhas e incorreções, a contabilidade não foi desclassificada pela autoridade fiscal, tendo a recorrente disponibilizado os seus livros fiscais e contábeis;

viii) os créditos efetivados pela empresa em favor do sócio Osvaldino Xavier de Oliveira referem-se à distribuição de lucros, e não a pagamento de remuneração a sócio. Os lucros distribuídos durante o período fiscalizado, consoante demonstram os livros razões, são mais do que suficientes para acobertar os montantes levantados da fiscalização. Porém, ainda que não fossem, a recorrente possuía lucros a distribuir, de maneira que o procedimento correto era a fiscalização intimar o contribuinte para regularizar a sua contabilidade, registrando nela os lucros distribuídos;

ix) 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. Ademais, no caso de presunção, tal como foram apurados os valores das contribuições supostamente devidos, torna-se imprópria a majoração da penalidade;

x) não sendo devidas as contribuições exigidas incidentes sobre as remunerações das pessoas físicas, não subsiste a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória, inclusive no tocante às circunstâncias agravantes da infração (AI nº 51.021.849-0); e

xi) 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 (folha de pagamento), o que 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 revelação de informações sigilosas ocorreu com o consentimento da recorrente, na medida em que os extratos bancários, por solicitação regular da fiscalização tributária, foram disponibilizados pelo próprio sujeito passivo. Nessa circunstância, é dispensável a prévia ordem judicial para o acesso às informações bancárias do contribuinte.

10. Por sua vez, a recorrente alega que foi vítima de coação. A coação que vicia a declaração de vontade não se presume, pois exige-se a prova inequívoca de que a ameaça exercida pelo agente externo é hábil, grave e injusta ao ponto de impedir a resistência da pessoa afetada.

10.1 Logo, a coação não fica caracterizada - e assim dispõe expressamente o art. 153 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que veicula o Código Civil pátrio, - quando há "*ameaça do exercício normal de um direito (...)*".

10.2 De fato, segundo o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, está a empresa obrigada a prestar à fiscalização todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, bem como os esclarecimentos necessários ao desenvolvimento do procedimento fiscal em curso, consistindo a recusa ao atendimento das intimações da fiscalização em hipótese de imposição de sanção, na forma estabelecida na legislação tributária.

10.3 De modo tal que a autoridade fiscal que adverte o fiscalizado acerca das consequências previstas em lei para o descumprimento da obrigação de disponibilizar documentos e/ou prestar informações não pratica coação, porquanto a sanção que vier eventualmente a ser aplicada estará amparada pela lei.

10.4 Naturalmente, a ameaça de exercício abusivo de direito, mediante excesso na forma e nas circunstâncias utilizadas pelo agente público, poderá configurar um ato ilícito. Porém, não há nada nos autos que aponte ter a fiscalização ultrapassado os limites impostos pela legislação.

10.5 Entendo, inclusive, que a fiscalização, ao fazer advertência da ilicitude da conduta, comporta-se segundo padrões éticos de boa-fé, agindo de maneira transparente com o sujeito passivo.

10.6 Assim, estão ausentes quaisquer elementos que possam evidenciar a prática de coação durante o procedimento fiscal.

11. Por fim, quanto ao compartilhamento de provas obtidas mediante quebra do sigilo bancário, mediante prévia autorização judicial, a análise de eventual irregularidade na utilização dos dados para fins tributários, como sustenta a recorrente, é matéria estranha ao contencioso administrativo.

11.1 Isso porque o relatório fiscal, 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, foi-lhe permitido compartilhar as informações com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme Inquérito nº 137437.2010.4.01.0000/DF e do Processo nº 004679176.2011.4.01.0000/DF, os quais tramitam junto ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região (item 11 do relatório fiscal, às fls. 40).

11.2 Tal aspecto fático-jurídico afirmado pela fiscalização não restou desmentido pela recorrente em linguagem apropriada de provas.

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

b) Prazos exíguos para atendimento das intimações

13. 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.

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

15. Com efeito, mediante os Termos de Intimação Fiscal (TIF) nº 009/2012, 010/2012, 011/2012 e 013/2012, recebidos em 30/10/2012, a fiscalização intimou a recorrente para, no prazo de 10 (dez) dias, apresentar os documentos contábeis e fiscais e prestar os esclarecimentos sobre os lançamentos nas contas-correntes mantidas junto ao Banco de Brasília - S/A e Banco do Brasil - S/A (fls. 134/143 e 147/149).

15.1 Na sequência, por intermédio do Termo de Reintimação Fiscal (TRF) nº 001/2012, recebido em 14/11/2012, a autoridade fiscal reintimou a recorrente para atender não apenas o requerido no TIF nº 009/2012, como também nos demais termos de intimação, no prazo de 5 (cinco) dias (fls. 153/155).

15.2 Ao permanecer inerte o sujeito passivo, a fiscalização novamente prorrogou os prazos, conforme TRF nº 002/2012 e TRF nº 003/2012, recebidos, respectivamente, em

11/12/2012 e 21/1/2013, concedendo-lhe, em cada reintimação, 20 (vinte) dias úteis (fls. 156/158 e 159/161).

15.3 Em 16/4/2013, decorridos mais de 5 (cinco) meses das intimações iniciais, a empresa solicitou, em atenção ao TRF nº 003/2012, um prazo adicional de 10 (dez) dias para tabular as informações bancárias recebidas e responder aos questionamentos da fiscalização. Deu-lhe a fiscalização o prazo de 5 (cinco) dias corridos (fls. 1.477).

16. Com base nessa cronologia, a toda a evidência os prazos concedidos pela autoridade fiscal, sucessivamente prorrogados, são mais que razoáveis e suficientes para o fiscalizado apresentar documentos e prestar esclarecimentos, não configurando os prazos cerceamento de defesa.

17. Ao descumprir os deveres impostos pelo legislador com o fim de permitir o conhecimento e a quantificação dos fatos jurídicos tributários pela autoridade fiscal, a recorrente sujeita-se às imposições previstas na respectiva legislação tributária..

18. Noutro giro, a despeito da omissão na fase inquisitória, nada impediria de a recorrente mudar de atitude e, chegada a fase litigiosa, anexar todos os documentos comprobatórios, bem como prestar os esclarecimentos relacionados à natureza e às circunstâncias das saídas de numerário destinadas às pessoas físicas, identificadas a partir do exame da movimentação bancária, na medida em que necessitava de prazo adicional, segundo afirmou, apenas para organizar os dados recebidos da instituição bancária.

19. O que se nota dos autos, todavia, é que não houve alteração significativa no comportamento do sujeito passivo, cuja conduta omissiva pode ter sua origem na desorganização contábil e administrativa da empresa ou, não menos provável, no propósito firme de deixar de colaborar com a busca da verdade material.

Mérito

a) Arbitramento por aferição indireta

20. Não demonstra ignorar a recorrente, até porque faz parte do Relatório denominado "Fundamentos Legais do Débito (FLD)", integrante das autuações, às fls 15/16, 24/25 e 32/33, que a fiscalização utilizou como fundamento para a constituição de parte do crédito tributário o conteúdo dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, que estão assim redigidos:

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.

(...)

21. Cuidam-se de normas jurídicas destinadas a amparar o lançamento de ofício por arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, na hipótese de impossibilidade de mensurar-se o fato jurídico tributário, por falta de apresentação de documentos e informações pelo fiscalizado ou pela inveracidade das declarações contábeis ou fiscais prestadas pelo sujeito passivo.

22. Em outros termos, o objetivo do arbitramento é apurar o aspecto quantitativo do evento que deflagra a relação tributária. Contudo, tais dispositivos não aprovam proceder ao arbitramento do fato gerador, na sua dimensão material, devendo estar provado direta ou indiretamente.

23. Destarte, ao deixar de atender as diversas intimações para apresentação dos documentos que deram suporte às saídas de numerário em nome de pessoas físicas das contas mantidas no Banco de Brasília S/A e no Banco do Brasil S/A, está autorizada a fiscalização, segundo a Lei nº 8.212, de 1991, ou melhor, encontra-se obrigada a fiscalização a utilizar métodos para a identificação dos valores correspondentes ao fato jurídico tributário, tal como o arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita.

24. Conquanto descumprido o seu dever de colaboração, a recorrente insiste que a fiscalização teria a sua disposição, por meio de outros documentos contábeis e fiscais, os subsídios necessários à constituição do fato jurídico tributário; porém, não especifica quais deles conteriam as informações pertinentes que proporcionariam o afastamento da medida extrema do arbitramento.

25. Entre outros aspectos obscuros, a autoridade lançadora identificou, ao examinar a escrituração contábil do sujeito passivo, a contabilização inadequada das transferências eletrônicas da conta no Banco de Brasília S/A, utilizando-se, como contrapartida da conta "Bancos", o débito na conta "Caixa", em vez de apropriá-los em contas de despesas, custos e/ou obrigações, conforme a sua natureza.

25.1 Além disso, os valores movimentados por meio do Banco do Brasil S/A não foram localizados na escrituração contábil da recorrente.

26. 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.

27. Ademais, entre intimação e reintimações, decorreu um lapso temporal de quase 6 (seis) meses, em que a recorrente poderia ter organizado e apresentando os livros e

documentos fiscais com as correções dos eventuais erros e falhas que estariam afetando o adequado registro das mutações patrimoniais, econômicas e financeiras da empresa.

b) Remuneração indireta paga ao sócio Osvaldino Xavier de Oliveira

(item 12 do relatório fiscal)

28. Sustenta a recorrente que os lucros distribuídos durante o ano-calendário de 2011 são mais que suficientes para acobertar os pagamentos efetivados pela empresa relativos à aquisição de terras pelo sócio Osvaldino Xavier de Oliveira. E mesmo que não fossem bastante para cobrir os valores, o fato é que a empresa possuía lucros a distribuir registrados em sua contabilidade.

29. Pois bem. Como cediço, as pessoas jurídicas devem proceder aos devidos registros contábeis de suas atividades e resultados, sempre alicerçados em documentos hábeis e idôneos, os quais assumem a feição de prova para fins do controle da Administração Tributária.

30. Dentre tais registros, no caso dos sócios, impõe-se a discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a remuneração proveniente do capital social (lucro), na medida em que a falta de uma nítida separação dificulta o controle fiscal sobre as parcelas recebidas, ou mesmo torná-lo inviável, o que não pode ser admitido para fins de tributação.

31. Por essas razões, a justificativa de origem em distribuição de lucros acumulados, segundo alegações produzidas pela recorrente, quanto aos desembolsos destinados à aquisição de terras pelo sócio da empresa Osvaldino Xavier de Oliveira, que presta serviços de administração para a empresa, e incluídos no lançamento fiscal, não me parece convincente.

32. Tanto que os lucros distribuídos durante o período de 2011, no montante total de R\$ 8 milhões, conforme planilha acostada pela recorrente, ainda na fase de impugnação, às fls. 1.544/1.545, não correspondem a nenhum dos valores identificados pela fiscalização e discriminados no relatório fiscal às fls. 41/42.

32.1 Por sinal, a planilha apresentada pela recorrente contém uma relação de cheques relacionados à distribuição de lucro, com contrapartida na conta "caixa", ao passo que os pagamentos identificados pela fiscalização nos extratos bancários, objeto de lançamento de ofício neste processo administrativo, foram creditados diretamente pela empresa nas contas-correntes dos vendedores, por meio do Banco do Brasil S/A.

32.2 Reforço que os valores pagos pela compra das glebas de terras para o sócio, sequer foram contabilizados pela recorrente na sua escrituração contábil.

33. Por sua vez, o fato de haver lucros a distribuir no período do levantamento fiscal, ainda mais quando consistente em mera afirmação desprovida de provas, é aspecto inconclusivo e, por si só, incapaz de comprovar a natureza jurídica não remuneratória dos pagamentos destinados à aquisição de bens pessoais dos sócios apurados pela fiscalização no exercício já encerrado.

34. Dessa feita, deve ser mantida a tributação sobre os valores levantados pela fiscalização.

c) Pagamento a segurados empregados, sócios e contribuintes individuais**(itens 13 e 14 do relatório fiscal)**

35. Com olhar na acusação fiscal, seu relatório e respectivos anexos, verifico que as saídas das contas do Banco de Brasília S/A e Banco do Brasil S/A destinadas às pessoas físicas, objeto de lançamento fiscal, estão individualmente discriminadas em planilha, identificadas pelo nome, montante e pela qualificação do segurado, de acordo com a classificação prevista no Manual de preenchimento da GFIP (fls. 1.481/1.497):

- i) segurados empregados (Código/Categoria - CAT: 1);
- ii) contribuintes individuais: sócios/empresários (Código/Categoria - CAT: 11); e
- iii) contribuintes individuais: trabalhadores autônomos (Código/Categoria - CAT: 13).

35.1 Afora essa planilha, há outra em que se discrimina, também de maneira individual e por competência, a parcela correspondente à contribuição previdenciária devida pelo segurado (fls. 1.478/1.480).

36. Nesse contexto, analiso, inicialmente, o mérito da tributação relacionada aos pagamentos identificados pela fiscalização como feitos a segurados empregados (CAT 1) e sócios administradores (CAT 11)

c.1) Segurados empregados (CAT 1) e sócios (CAT 11)

37. Como sabido, no campo jurídico das contribuições previdenciárias, constitui fato gerador da obrigação principal, em relação à empresa, a prestação de serviços remunerados tanto pelos segurados empregados quanto pelos administradores da sociedade, estes últimos na qualidade de contribuintes individuais.

38. Configura-se a prestação de serviço, para o segurado empregado, por meio da realização da sua tarefa laboral com habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação, ao passo que para o empresário, na condição de responsável pela administração, mediante o exercício da direção da sociedade.

39. Em um e outro caso, ao manter um vínculo contínuo com a sociedade empresária, são devidos pagamentos a esses segurados, como regra, pela correspondente retribuição ao serviço prestado.

39.1 Inclusive, a Lei nº 8.212, de 1991, de acordo com os artigos 22 e 28, estabelece 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.

40. Quanto aos administradores, cabe ainda destacar que o contrato social da sociedade empresária limitada, ora recorrente, autoriza a retirada mensal de pró-labore pelos

sócios administradores no exercício das atividades gerenciais, conforme estipulado em comum acordo, sem haver, contudo, a fixação de limites mínimo ou máximo (fls. 84).

41. Nesse cenário normativo e fático, não há que se falar em presunção do fato gerador para os segurados empregados e sócios, porquanto inerente à natureza do vínculo existente com a sociedade empresária.

42. Ao identificar as saídas de numerário destinadas a segurados empregados e sócios administradores, cujo enquadramento previdenciário não é alvo de oposição pela recorrente, a fiscalização solicitou os respectivos documentos e esclarecimentos, com a finalidade de verificar a sua natureza jurídica e, conseqüentemente, a incidência ou não da tributação.

42.1 Diante da recusa do sujeito passivo em colaborar com a fiscalização, a autoridade lançadora avaliou, autorizada pelo art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, que se trataria de possível retribuição financeira pela prestação de serviços realizados e, portanto, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, assegurado ao contribuinte defender-se dessa valoração quantitativa do evento descrito no fato jurídico tributário.

42.2 Em outros dizeres, assentado em regras de experiência, a natureza do vínculo laboral conduz, por forte indução, a inferir que o desembolso de valores a segurados empregados e sócios administradores por parte da empresa representa um provável pagamento pela prestação de serviços.

43. Dessa feita, uma vez que descumpridos os deveres instrumentais imprescindíveis à fiscalização dos eventos de interesse tributário e havendo ainda a impossibilidade de investigação, a partir dos demais documentos do contribuinte, quanto à mensuração do fato jurídico tributário apontado pela fiscalização, é plenamente justificável a realização do arbitramento, por aferição indireta, adotando a autoridade lançadora como parâmetro os valores indicados nos extratos bancários, os quais, teoricamente, integrariam a base de cálculo do tributo.

44. Nada obstante a realização do arbitramento, é oportunizada a avaliação contraditória pelo sujeito passivo, ainda que a lei disponha, acertadamente, sobre a inversão do ônus da prova nessa situação.

45. Significa que os desembolsos de recursos podem escapar à tributação, destinando-se, por exemplo, a ressarcimento, reembolso ou indenização do segurado empregado, ou, no caso do empresário, correspondendo à distribuição de lucros ou devolução de empréstimos.

46. Porém, nessas hipóteses, é imprescindível os saques e transferências bancárias estarem acompanhadas de registros contábeis e fiscais, apoiados em documentos aptos a atestar a sua natureza não remuneratória, o que não foi comprovado pela recorrente.

47. De outra banda, a recorrente pondera que não restou comprovado o nexo causal entre os saques e as transferências bancárias e o recebimento de valores pelos segurados, visto que seria impossível afirmar que as saídas das contas bancárias não ingressaram em outra de mesma titularidade ou se referem, por exemplo, a pagamentos de empréstimos, produtos e fornecedores, ou mesmo a doações, os quais não sofrem a incidência da tributação previdenciária.

48. A despeito da aparente lucidez do seu raciocínio, a recorrente inverte convenientemente o ônus probatório, no sentido de que caberia à fiscalização comprovar cabalmente às circunstâncias que levaram às saídas de dinheiro, como forma de afastar qualquer natureza diversa da contrapartida laboral, quando o próprio sujeito passivo, em flagrante omissão do seu dever de colaboração, adota postura de dificultar a identificação, mediante provas diretas, da ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

48.1 Como já esclarecido, em que pese o que foi solicitado, mediante intimação e reintimações, com prazos mais que razoáveis, para fim de elucidar a verdade quanto à origem e às circunstâncias dos lançamentos efetuados nas contas bancárias, o sujeito passivo deixou de apresentar à fiscalização os documentos que deram suporte aos pagamentos em nome dos segurados.

48.2 Por constar a discriminação individualizada dos lançamentos bancários, não haveria dificuldades de a recorrente prestar, inclusive na fase litigiosa, os esclarecimentos a respeito dos saques e das transferências relacionados aos segurados empregados e aos sócios, acompanhados da correspondente documentação comprobatória.

48.3 Diante da indiscutível falta de colaboração do sujeito passivo no procedimento de delimitação dos fatos, não me parece razoável, como sugere a recorrente, a intimação dos beneficiários dos pagamentos, nessa hipótese de segurados empregados e sócios, para verificar se os desembolsos foram decorrentes da prestação de serviço à empresa.

49. Em síntese, ao não trazer a peça recursal qualquer prova apta a abalar o lançamento efetuado quanto aos segurados empregados e sócios administradores, a decisão recorrida não merece reparo.

c.2) Contribuintes Individuais (CAT 13)

50. Por outro lado, diversa é a minha conclusão acerca dos desembolsos identificados em conta bancária em nome de pessoas físicas para os quais a fiscalização considerou como pagamentos efetuados a prestadores de serviço, na condição de contribuintes individuais autônomos (CAT 13).

51. Uma vez que a fiscalização nada demonstra sobre o vínculo laboral dessas pessoas físicas com a autuada, entendo que o raciocínio da acusação fiscal é desprovido de indícios que possam impulsionar a probabilidade de que as saídas de numerário da conta bancária da empresa representem retribuição a contribuinte individual pela prestação de serviço.

52. Não tenho dúvida de que os valores disponibilizados às pessoas físicas podem significar pagamentos pela prestação de serviço à empresa. Porém, sua força probante por si só é inapta para sustentar o nascimento da obrigação tributária, a partir da existência da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo.

52.1 Mesmo a recusa do sujeito passivo em apresentar documentos e prestar esclarecimentos à fiscalização, bem como da falta de confiabilidade da sua escrituração contábil, não altera tal linha de raciocínio.

52.2 Impõe-se a comprovação pela fiscalização, da prestação de serviços à empresa por parte da pessoa física, ainda que por meio de provas indiretas, como condição para a incidência de contribuição previdenciária.

52.3. Nesses termos, não há como legitimar a constituição de crédito tributário - escorada em prestação de serviço por parte de segurado autônomo, qualificado como contribuinte individual - quando a acusação fiscal apoia-se apenas na circunstância de serem pessoas físicas os beneficiários dos saques e/ou das transferências bancárias.

53. Portanto, carece o lançamento fiscal nesse ponto de aprofundamento do procedimento administrativo investigatório, de maneira tal a evidenciar, mesmo que indiretamente, a provável prestação de serviços pelas pessoas físicas identificadas, possibilitando a construção de um liame em grau bastante entre as saídas de recursos a elas destinadas e a existência de retribuição laboral, para só assim respaldar a inversão do ônus probatório, como antes examinado.

54. Exposto desse modo, a decisão de primeira instância merece reforma para afastar a tributação sobre os valores lançados pela fiscalização relativamente às pessoas físicas classificadas como segurados na CAT 13, conforme individualização constante da planilha de fls. 1.481/1.497, por meio da qual a autoridade fiscal detalha a base de cálculo relativa às contribuições exigidas no AI nº 51.021.850-4, a partir do ano de 2009.

55. Relativamente a essas mesmas pessoas físicas (CAT 13), deverá ser excluída também a contribuição previdenciária a cargo do segurado apurada por meio do AI nº 51.021.851-2. Contudo, aqui tomando-se como parâmetro a outra planilha confeccionada pela fiscalização e juntada às fls. 1.478/1.480.

d) Multa qualificada

56. Consta dos autos de infração a imposição de multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), incidente sobre as contribuições lançadas.

57. A aplicação dessa multa no lançamento de ofício é regulada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, o qual remete aos critérios de mensuração previstos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Reproduzo abaixo os dispositivos:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 1996

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.

(...)

57.1 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.

58. Vê-se que a par do critério básico de aplicação da multa de ofício, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) 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.

59. 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.

60. 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.

61. Pois bem. Segundo o voto-condutor da decisão de primeira instância, o relatório fiscal conteria, como justificativa para a qualificação da multa, que (item 8.4 do acórdão, às fls. 1.568):

8.4. (...) o sujeito passivo adotou práticas fraudulentas (falta de contabilização de despesas relacionadas a fatos geradores e a contabilização inadequada de lançamentos, utilizando, como contrapartida, a conta Caixa), bem como deixou de incluir nas GFIPs mensais todos os dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, prática esta que caracteriza, em tese, crime de sonegação de contribuições previdenciárias.

62. Acontece que após ler e reler a acusação fiscal não identifiquei a presença de qualquer justificativa expressa para aplicação da penalidade qualificada, situação em que as razões que ensejam a duplicação do percentual da multa de ofício estão usualmente concentradas pelo agente estatal em um trecho ou tópico específico integrante do relatório fiscal.

63. De fato, no que tange à fundamentação legal das multas, a autoridade lançadora faz alusão apenas ao relatório "Fundamentos Legais do Débito - FLD", o qual menciona os dispositivos de lei acima reproduzidos que autorizam a incidência da multa exarcebada (item 25 do relatório fiscal, às fls. 53).

64. Por outro lado, mesmo sem correlacionar diretamente com a aplicação da multa qualificada, a autoridade autuante faz referências esparsas no relatório fiscal a existência de condutas colocadas em prática pelo sujeito passivo que evidenciariam, em seu ponto de vista, o intuito sonegatório e fraudulento.

64.1 Nesse sentido, quanto aos fatos geradores identificados por meio do exame da movimentação do Banco de Brasília S/A, objeto desse processo administrativo, a fiscalização assim se pronunciou em termos de condutas ilícitas (fls. 42/43):

"13.1 (...) Verificou-se também, conforme Razão constante dos anexos 19 a 22, que a empresa contabilizou os valores pagos ou transferidos através de TED (transferências eletrônicas) a débito da conta "CAIXA", em vez de apropriá-los em contas próprias; simulando, de forma fraudulenta, situações que não refletem a realidade das transações.

(...)

13.4 Como se observa, as transferências efetivadas pela empresa foram lançadas, de forma indevida, em contrapartida da conta "CAIXA". Contabilmente, tal lançamento seria impossível por tratar-se de transferências financeiras entre contas correntes. Tal manobra contábil objetiva afastar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias (remunerações pagas a prestadores de serviços - pessoas físicas)."

64.2 Já no que tange aos valores pagos através do Banco do Brasil S/A, o agente fiscal ressalta tão somente que "seu valor foram contabilizados pela empresa" (item 14.2 do relatório fiscal).

64.3 Por fim, em outra parte do relatório fiscal a autoridade lançadora assim se manifesta (fls. 49):

"18.2.4 Conforme detalhado neste relatório, a auditoria fiscal constatou que o sujeito passivo adotou, de forma dolosa, práticas fraudulentas que caracterizam, em tese, crimes de sonegação de contribuições previdenciárias, previstos na legislação em vigor."

65. É certo que os relatos transcritos podem representar a intenção de a fiscalização demonstrar o uso de sutilezas para iludir o Fisco, tais como aquelas previstas nas hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, as quais, como visto antes, impõem a duplicação do montante da penalidade.

66. Todavia, penso que faltou à autoridade lançadora estabelecer, em relação aos específicos valores lançados, uma liame indubitável entre os elementos de sua convicção da 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.

67. Isso porque a maior parte do lançamento não resultou da constatação direta e irrefutável de rendimentos tributáveis. Uma vez localizados pagamentos destinados a segurados empregados e contribuintes individuais, a partir de movimentações bancárias potencialmente identificáveis a rendimentos pela prestação laboral, o Fisco transferiu ao sujeito passivo, valendo-se da autorização do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, o ônus de provar que não correspondiam a qualquer parcela remuneratória.

67.1 Mesmo na hipótese dos pagamentos referentes à aquisição de terras em benefício do sócio Osvaldino Xavier de Oliveira, a autoridade fiscal não motiva satisfatoriamente a aplicação da multa qualificada, na medida em que faz alusão, conforme mencionado alhures, tão somente a que tais valores nem sequer teriam sido contabilizados pela empresa em seus livros contábeis (fls. 41).

68. Como acertadamente destacado pela decisão de piso, os fatos narrados pela autoridade fiscal evidenciam ao menos indícios da ocorrência de conduta fraudulenta ou sonegatória, os quais são suficientes para confecção de representação fiscal para fins penais dirigida ao Ministério Público Federal.

69. Entretanto, a existência de indícios de crime tributário não autoriza sem justificativas apropriadas a imposição de penalidade de ofício qualificada, a qual demanda a comprovação minudente de uma das hipóteses de aplicação da sanção mais gravosa.

69.1 Na esfera penal, a sociedade tem o direito de ver devidamente apuradas eventuais condutas delituosas, cuja instrução probatória permitirá demonstrar, com os meios disponíveis, a verdade possível dos fatos.

69.2 Já na multa qualificada, além da descrição dos fatos ocorridos, as provas indispensáveis e contundentes para justificar a duplicação do percentual da penalidade devem ser carreados aos autos pelo agente fiscal, via de regra, no momento da formalização do auto de infração, dados os limites existentes para a produção da prova no curso do processo administrativo tributário.

70. Portanto, entendo que a autoridade fiscal não demonstrou a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%.

71. Dessa feita, 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%.

e) Multa pelo descumprimento da obrigação acessória

(AI nº 51.021.849-0)

72. No que diz respeito ao auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória, a penalidade aplicada deve ser mantida, na medida em que a recorrente não elaborou as folhas de pagamento do período fiscalizado segundo os padrões e normas estabelecidas pela Administração Tributária, deixando de incluir parte da remuneração paga aos segurados empregados e aos sócios administradores que lhe prestaram serviços.

72.1 Tal conduta caracteriza a infração prevista no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c inciso I e § 9º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.408, de 6 de maio de 1999.

72.2 E o descumprimento da obrigação acessória implica a aplicação da penalidade prevista na alínea "a" do inciso I do art. 283 do RPS.

73. Quanto à circunstância agravante da infração, que elevou a multa em três vezes, consta da acusação fiscal que (fls. 49) :

"18.2.4 Conforme detalhado neste relatório, a auditoria fiscal constatou que o sujeito passivo adotou, de forma dolosa, práticas fraudulentas que caracterizam, em tese, crimes de sonegação de contribuições previdenciárias, previstos na legislação em vigor.

18.2.5 Pelo exposto, no presente caso, as multas previstas no inciso II do art. 283 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, será elevada em três vezes, perfazendo o total de R\$ 5.152,14 (cinco mil, cento e cinquenta e dois reais e quatorze centavos).

74. Embora a autoridade fiscal afirme a existência de circunstância apta a agravar a infração, com fundamento no inciso II do art. 290 c/c inciso II do art. 292 do RPS, dado que o infrator teria agido com dolo, fraude ou má-fé, a meu sentir não ficou comprovada pela fiscalização a presença do elemento subjetivo na conduta do autuado que autoriza a graduação da multa.

75. Para aplicação da penalidade exarcebada, há necessidade da caracterização inequívoca do intuito doloso do contribuinte em ludibriar o Fisco, em face do seu comportamento objetivo, não sendo suficientes para configurar o dolo, a fraude ou a má-fé a constatação de escrituração contábil deficiente e/ou omissão na apresentação de documentos e esclarecimentos.

76. Destarte, uma vez ausente a demonstração nos autos dos elementos objetivos fáticos e das circunstâncias de conduta típica que caracterizam a hipótese de agravamento da infração, a pena de multa ora examinada deverá ser reduzida para corresponder ao valor-base mínimo.

77. 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. 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 a penalidade constante do AI nº 51.021.849-0, tratada neste tópico do voto, consiste em sanção pelo desatendimento de um dever formal tributário, relacionado à falta de elaboração da folha de pagamento mensal de acordo com os padrões exigidos pela legislação tributária.

79. 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, assim redigida:

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

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

a) **excluir** da tributação os valores lançados pela fiscalização, nos AIs nº 51.021.850-4 e 51.021.851-2, relativamente às pessoas físicas classificadas na CAT 13, como contribuintes individuais, tomando-se por base os dados constantes das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal às fls. 1.478/1.480 e 1.481/1.497;

b) **reduzir a penalidade** pela falta de recolhimento do tributo para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%); e

c) **afastar** o agravamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória constante do AI nº 51.021.849-0, passando a sanção pecuniária infligida para o valor-base.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleber Alex Friess - Relator