



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720223/2011-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.237 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente ORTOESTE IMPLANTES ESPECIALIZADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/12/2006

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991 autoriza a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 461 e ss).

Pois bem. Trata-se de lançamento de crédito tributário relativo à cobrança de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho (AI DEBCAD no 37.339.072-9), contribuições devidas pelos segurados empregados, não descontadas (AI DEBCAD no 37.339.073-4) e contribuições aos Terceiros (AI DEBCAD no 37.339.074-2), incidente sobre base de cálculo aferida em procedimento de arbitramento, no período compreendido pelas competências 08/2006 a 12/2006.

Eis o relato da fiscalização:

[...] Em decorrência das investigações desenvolvidas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios - MPDFT, foram identificados fortes indícios da existência de uma organização criminosa, envolvendo a participação de várias pessoas físicas e jurídicas, com prováveis prejuízos ao erário público.

O MPDFT obteve informações advindas da quebra do sigilo bancário, telefônico e telemático dos investigados e, tendo obtido também a quebra do sigilo fiscal, solicitou à Receita Federal do Brasil - RFB a análise das informações levantadas até então, assim como sua participação no planejamento e execução dos mandados de busca e apreensão autorizados pela justiça. Assim, a RFB passou a integrar os trabalhos que, em seu âmbito, receberam o cognome de OPERAÇÃO AQUARELA.

As investigações apontaram que em uma das vertentes do esquema fraudulento figurava a empresa de publicidade denominada EDR3 COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 06.198.779/0001-88, doravante citada como EDR3, contra a qual foi instaurado procedimento de fiscalização pela Receita Federal do Brasil - RFB, mediante o Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F nº 08.1.90.00-2009-04179-5.

Nas dependências deste contribuinte a RFB deu cumprimento a mandado de busca e apreensão expedido pela Justiça de Brasília, ocasião em que foram apreendidos inúmeros documentos, conforme Mandado de Busca e Apreensão, assim como o Auto de Exibição e Apreensão.

Em consequência do procedimento fiscal supra mencionado foram diligenciados vários clientes da EDR3, dentre eles a empresa ORTOESTE IMPLANTES

ESPECIALIZADOS LTDA - CNPJ 00.186.228/0001-18, através do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência - MPF-D nº 08.1.90-00-2010-01373-2.

DA APURAÇÃO DOS FATOS GERADORES

Por força do MPF-D acima citado, o sujeito passivo identificado em epígrafe, foi intimado em 20/05/2010 a manifestar-se, por escrito, quanto aos eventuais serviços tomados junto à empresa EDR3, assim como a apresentar os respectivos documentos. Em 02/06/2010 o mesmo apresentou cópias das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela EDR3 e respectivos comprovantes de pagamento.

A análise de tais documentos culminou na instauração de procedimento de fiscalização junto ao sujeito passivo, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F nº 08.1.90.00-2010-00723-5, para verificação do cumprimento de tributos fazendários. No dia 30/11/2010 foi expedido o Termo de Início do Procedimento Fiscal, através do qual também foram solicitados novos documentos, tendo o contribuinte tomado ciência em 07/12/2010.

Através de expediente datado de 23/12/2010 o contribuinte solicitou prorrogação de prazo até o dia 14/01/2011 para o atendimento da intimação e mesmo tendo sido prontamente atendido deixou de apresentar as informações e documentos solicitados.

Foi constatado que nas notas fiscais emitidas pela EDR3 e apresentadas por cópia pelo sujeito passivo, estão discriminados por "TRIBUTADOS" e "NÃO TRIBUTADOS ISS", respectivamente, os valores descritos como "Comissão agência de 6,5% conforme cláusula 3- do contrato" e "Expert Card BB campanha de incentivo".

Concluiu-se do exposto que os valores descritos por "TRIBUTADOS" correspondem à remuneração dos serviços prestados pela EDR3, enquanto que aqueles definidos como "NÃO TRIBUTADOS ISS" foram pagos pelo sujeito passivo à EDR3 por conta da aquisição de cartão denominado "Cartão BB" a serem distribuídos a beneficiários por ele indicados.

De conformidade com as constatações relatadas no Termo de Verificação expedido em 10/03/2011, não tendo sido identificados os beneficiários pelo contribuinte, foi lançado contra o mesmo o Imposto sobre a Renda na Fonte, na forma do art. 674 e parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), tendo como base os valores descritos como "NÃO TRIBUTADOS ISS" nas notas fiscais emitidas pela EDR3.

Restou claro, não somente pelo relato acima, mas também pela natureza e finalidade do cartão de incentivo, respaldado, ainda, pelas evidências constatadas nas investigações preliminares realizadas pelo Ministério Público e Receita Federal do Brasil e, sobretudo, pelas informações prestadas pelo contribuinte, que tais valores serviram para a premiação de beneficiários definidos pelo mesmo, fato que ensejou a inclusão das contribuições previdenciárias e de outras entidades no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F nº 08.1.90.00-2010-00723-5.

Tendo sido o sujeito passivo intimado em 24/03/2011 e reintimado em 06/05/2011 a apresentar as GFIP's - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, contemplando as remunerações em questão, o mesmo não se pronunciou.

Desta forma, conclui-se que o sujeito passivo deixou de declarar em GFIP os salários de contribuição oriundos das remunerações pagas no período de agosto a dezembro de 2006, a título de premiações concedidas através do programa de incentivo, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado "Cartão BB", representados pela descrição "NÃO TRIBUTADOS ISS" nas notas fiscais emitidas pela EDR3, assim como não recolheu as contribuições previdenciárias e de outras entidades e fundos incidentes sobre os mesmos.

(...)

DA AFERIÇÃO INDIRETA

Tendo em vista a falta de atendimento por parte do sujeito passivo quanto à identificação dos beneficiários do programa "Expert Card BB Campanha de Incentivo", assim como dos valores estabelecidos a cada um nos respectivos meses, os salários de contribuição foram alcançados pelo critério da aferição indireta, respaldado pelo art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

(...)

DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

Em razão da ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias e de outras entidades e fundos, incidentes sobre os fatos geradores mencionados no quadro supra, foram lavrados os Autos de Infração relativos às obrigações principais a seguir:

- **Debcad nº 37.339.072-6**, referente contribuição previdenciária patronal, compreendendo as contribuições da empresa sobre a remuneração de empregados, bem como para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa;
- **Debcad nº 37.339.073-4**, referente a contribuição previdenciária dos segurados, não tendo sido constatada a retenção pelo sujeito passivo;
- **Debcad nº 37.339.074-2**, referente a contribuição da empresa para outras entidades ou fundos.

(...)

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E MULTAS

Na consolidação dos valores dos Autos de Infração das obrigações principais foi aplicada a multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento), prevista no inciso I do art. 35, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, nas competências 09 a 12/2006, enquanto que para a competência 08/2006 foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, conforme consta no Discriminativo do Débito - DD.

A ausência da declaração de valores em GFIP caracterizou infração praticada pelo sujeito passivo, haja vista que o mesmo deixou de apresentar o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV e § 3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Desta forma, a empresa infringiu o dispositivo legal previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com o art. 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada em decorrência da infração praticada pela empresa está capitulada na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, § 5º, também acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inciso II e art. 372, que consiste em 100% (cento por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite estabelecido no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Ocorre, porém, que a infração foi praticada antes do advento da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, razão pela qual a penalidade deve resultar da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da contribuição lançada e a soma da multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento), prevista no inciso I do art. 35, mais a multa estabelecida no § 5º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, aplicando-se a que for mais benéfica ao sujeito passivo em cumprimento ao conteúdo do art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional - CTN.

Assim sendo, a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória foi calculada mês a mês e comparada nos moldes acima, conforme consta nos demonstrativos do anexo 08. Conforme relata a comparação da multa no anexo supra citado, restou claro que nas competências 09 a 12/2006 a multa mais benéfica foi a anterior à MP 449/2008, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração capitulado no Código de Fundamento Legal - CFL 68, enquanto que na competência 08/2006, a multa mais benéfica foi a posterior à citada MP, tendo sido lavrado o auto capitulado no CFL-78.

Considerando que o § 4o. da IN-RFB nº 971, de 13/11/2009, publicada no Diário Oficial da União de 17/11/2009, estabelece que nas infrações referidas nos incisos I, II e III do art. 284, no art. 285 e nos incisos I e II do parágrafo único do art. 287 do RPS, a ocorrência de circunstância agravante não produz; efeito para a gradação da multa, os Autos de Infração decorrentes da infração foram assim lavrados:

- **DEBCAD nº 37.339.075-0**, referente à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de declaração de fatos geradores em GFIP nas competências 09 a 12/2006, capitulada no CFL-68.
- **DEBCAD nº 37.339.054-8**, referente à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de declaração de fatos geradores em GFIP na competência 08/2006, capitulada no CFL-78.

Devidamente intimado sobre o lançamento, comparece o contribuinte aos autos ofertando 6 (seis) instrumentos de impugnação, fls. 183/209 (DEBCAD no. 37.339.054-8), fls. 221/247 (DEBCAD no. 37.339.075-0), fls. 259/285 (DEBCAD no. 37.339.074-2), fls. 297/325 (DEBCAD no. 37.339.073-4), fls. 337/365 (DEBCAD no. 37.339.072-6) e fls. 377/405 (consolidação dos lançamentos), todos com idêntico conteúdo. Aduz que:

1) O auto de infração deve ser totalmente anulado, posto que o impugnante nada deve ao Fisco, a título de obrigações acessórias decorrentes de contribuição previdenciária, restando a referida autuação arbitrária e ilegal.

2) Informa que apresentou 6 instrumentos de impugnação, cada qual relativo a uma lavratura fiscal.

I - DA ARBITRARIEDADE E ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO

Ofensa ao Princípio Constitucional da Tipicidade Fechada e ao Princípio Constitucional da Segurança Jurídica

3) A fiscalização intimou o contribuinte em 20/05/2010 a se manifestar no procedimento fiscal instaurado por força dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF-F nº 08.1.90.00-2009-04179-5 e MPF-D nº 08.1.90.002010-01373-2, caso houvesse tomado serviços junto à pessoa jurídica EDR3 Comunicação Total Ltda., no período compreendido entre o ano de 2005 e 2006. Transcreve o seguinte excerto do TVF: “Através de expediente do dia 02/06/2010 o mesmo apresentou informações e documentos, dentre os quais cópias das Notas Fiscais de Serviço emitidas pela EDR3 e dos respectivos comprovantes de pagamento, (...)” Dessa forma, mister se verificar que, aos 02 de Junho de 2010, o contribuinte prestou todas as informações que lhe foram solicitadas, apresentando oportunamente as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos.

4) Todavia, apesar de o contribuinte não ter apresentado o contrato de prestação de serviços, em virtude de sua inexistência, o Fisco afirma, sem qualquer respaldo legal, que os valores descritos como "tributados" nas notas fiscais emitidas pela EDR3 Comunicação Total Ltda. correspondem aos serviços por ela prestados. Noutro norte, o impugnado entendeu que os valores descritos como "não-tributados" foram pagos pelo contribuinte à empresa EDR3 Comunicação Total Ltda. para a aquisição do denominado "Cartão BB", em

virtude da famigerada presunção de terem sido distribuídos a beneficiários indicados por esse impugnante.

5) Essa afirmação do Fisco, de que tais cartões foram distribuídos a beneficiários indicados pelo contribuinte, como consta no item 2.5 do Termo de Verificação Fiscal, não deve prosperar, pois logo após ter afirmado que os beneficiários do "Cartão BB" teriam sido indicados, no item 2.6 se contradisse ao asseverar que o impugnante deixou de identificar os supostos beneficiários.

6) Conclui pela arbitrariedade e ilegalidade da autuação, tendo em vista que o mesmo funcionário do Ente Fiscal que afirmou a existência de indícios que permitia a lavratura dessa autuação, logo em seguida no parágrafo seguinte, afirmou exatamente o contrário. Ou seja, primeiro afirma que o contribuinte identificou os beneficiários do "Cartão BB", mas, na sequência, afirma que o contribuinte deixou de informá-los.

7) Para que se possa falar em presunções válidas, não basta o mero "achismo" do Ente Fiscal, ao realizar lançamentos tributários ao seu bel prazer, utilizando-se para tanto de presunções, ficções e indícios, sem qualquer discernimento do que é real ou meramente imaginário, sem se preocupar quantos prejuízos acarretará injustificadamente, aos contribuintes indevidamente autuados, ferindo algum dos mais importantes dos Princípios Constitucionais Tributários.

8) Como sói amplamente cediço, qualquer tributo só poderá ser validamente exigido na hipótese de o evento fático se ajustar exatamente aos moldes da hipótese de incidência tributária. Cita doutrina. Portanto, nem a lei, muito menos a Fazenda Pública tem o poder de considerar ocorrido o fato impositivo com base em mera ficção, presunção ou indício. Ou seja, para que o fato impositivo ocorra, mister se faz a efetiva verificação da ocorrência do evento no mundo real, aos fatos descritos de forma abstrata na hipótese de incidência jurídico-tributária. Necessário se faz, portanto, que haja a subsunção do evento fático, descrito no antecedente normativo, à norma hipotético-condicional, prevista no consequente do ordenamento jurídico.

9) Nesse ínterim, a partir do instante em que a Constituição Federal vedou às pessoas políticas "exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça", estabelece simultaneamente o veto à utilização de instrumentos ardilosos para se fazer subsumir qualquer evento fático ao consequente normativo tributário. Isto é, a Constituição Federal proíbe que o Ente Fiscal faça uso de artifícios exegéticos para autuar qualquer contribuinte, v.g., presunções, ficções, indícios etc.

10) Os tipos tributários não podem ser interpretados de forma ampliativa, tendo em vista que delimitam o universo da realidade tributária. Isto é, não se pode admitir que o Fisco extrapole os limites que o legislador estabeleceu. Assim, a ânsia do Ente Tributário em erradicar as possíveis manobras tributárias evasivas, não pode servir de desculpa para que se extrapolem as fronteiras do ordenamento jurídico-tributário de nossa pátria. Cita doutrina. Dúvidas não restam de que o Ente Fiscal notoriamente ultrapassou os limites da estrita legalidade tributária impostos pela Constituição Federal, ao ter se utilizado de artifícios jurídicos à lavratura do presente Auto de Infração - DEBCAD nº 37.339.054-8 - que, em consequência disso, deve ser prontamente anulado.

II - DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

II.i — Da obediência ao princípio da legalidade e da tipicidade

Da Elisão Fiscal *in casu*

11) Faz considerações sobre o planejamento tributário. Cita doutrina. Traz considerações sobre a elisão e a evasão fiscal. Os negócios jurídicos podem se exteriorizar de duas formas: por meio da elisão ou da evasão fiscal, que se distinguem pelo critério cronológico, ou seja, a distinção se dá levando em consideração o momento em que os atos organizacionais dos negócios privados são realizados, isto é, se tais atos forem realizados antes ou depois do instante em que se deu a prática do fato jurídico. Caso tenham sido realizados antes do acontecimento fático, encontramos-nos diante da elisão, que é lícita. Na hipótese de sua realização se dar depois do evento tributável, deparamo-nos com a figura da evasão, que se trata de espécie de ilícito. Cita doutrina.

12) No presente caso se está diante da figura da elisão fiscal, que é atividade lícita, decorrente de um planejamento tributário eficaz, realizado por parte do contribuinte. Cita doutrina. O fundamento constitucional da elisão fiscal ou planejamento tributário lícito reside nos princípios da legalidade e da tipicidade. Se o contribuinte opta por praticar fato não previsto em hipótese de incidência tributária, a consequência será a impossibilidade de exigência do tributo: sem o fato que se subsuma inteiramente à hipótese normativa, não há como exigir o recolhimento de qualquer exação. Cita doutrina. Planejamento tributário vem a ser justamente a reunião de atos organizados com o fito de antever os efeitos tributários que incidirão sobre as operações realizadas pelo contribuinte. Por todo o exposto, não resta qualquer dúvida que no presente caso está configurada a presença desse instituto.

II.ii - SOBRE NORMA GERAL ANTIELISIVA

13) O Mandado de Procedimento Fiscal que deu origem à presente relação jurídica de natureza tributária teve como impulso motivador a famigerada norma geral antielisiva, instituto esse inadmissível em nosso ordenamento jurídico-tributário. A norma geral antielisiva possui como objeto a transferência de um ato lícito para o universo da ilicitude, não permitindo que os contribuintes recorram ao instituto da elisão tributária, como prática lícita que é, para reduzir o ônus tributário. Cita doutrina.

14) Existindo norma geral antielisiva, nenhuma distinção passaria a haver, no ordenamento, entre as figuras e os efeitos da "elisão" e da "evasão" fiscal, pois ambas seriam, igualmente, suscetíveis de serem desconsideradas pela autoridade administrativa. Nessa linha de raciocínio, independeria a circunstância de o contribuinte praticar ato lícito ou ilícito, quando seu intuito fosse, predominantemente, a economia de tributos. Em ambos os casos, a consequência seria a desconsideração do negócio praticado, com a exigência do tributo que teria deixado de ser recolhido e as sanções correspondentes.

15) O constituinte repartiu minuciosamente as competências tributárias, indicando os fatos suscetíveis de desencadear o liame obrigacional fiscal. E ele o fez com suporte no direito privado, adotando categorias jurídicas preexistentes. Em vista disso, eventual disposição antielisiva encontraria na Constituição da República um obstáculo intransponível.

II.ii.1 - Dos Limites de sua Existência no Sistema Jurídico Brasileiro

16) No sistema jurídico pátrio inexistem normas gerais e abstratas que regulam a elisão tributária. O ordenamento tributário brasileiro se baseia em cláusulas com finalidades exclusivamente antievasivas. O meio para que o negócio jurídico dissimulado seja desconsiderado pela administração tributária é justamente pela comprovação da presença de ato simulatório, voltado a ocultar (dissimular) o fato jurídico tributário. Tudo isso em conformidade com o

determinado pelo artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional. Fica evidenciado que inexistente, no ordenamento brasileiro, norma geral antielisiva, pois a atual Constituição da República inviabiliza qualquer pretensão de se instituir norma dessa natureza. Tal se dá em virtude de que, como demonstrado, não há como desconsiderar um fato lícitamente praticado e para o qual a legislação em vigor não prescreva o nascimento de obrigação tributária, ou a estipule em menor carga. Cita doutrina.

17) A norma geral antielisiva esbarra, frontalmente, na rígida repartição das competências tributárias, assim como nos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, dos quais desencadeiam regras que exigem a estrita vinculação da autoridade administrativa às estipulações da regra-matriz de incidência tributária e que vedam o emprego de analogia para fins de cobrança de tributos.

II.ii.2 - Da Rígida repartição das competências tributárias

18) É na Constituição da República que encontramos o respaldo jurídico delimitador da competência tributária de cada pessoa política de direito constitucional interno. Caso se esteja diante de fato não previsto na Constituição, e, por conseguinte, na lei instituidora do gravame, nenhuma consequência tributária poderá ser desencadeada. Cita doutrina. Não restam dúvidas, portanto, de que a repartição de competências determinada pela Constituição da República de 1988 deve ser observada e obedecida, sendo insuscetível de qualquer espécie de interpretação extensiva ou analógica. Por isso, é descabida em nosso ordenamento a figura da "norma geral antielisiva". Se o fato praticado pelo contribuinte não se insere dentre as hipóteses tributáveis, tem-se por incompetentes os entes federativos, ainda que os efeitos econômicos mostrem-se semelhantes ao fato juridicizado pelo constituinte.

II.ii.3 - Legalidade tributária como obstáculo a normas antielisivas

19) De nada adiantaria a rígida discriminação das competências tributárias se, ao aplicar a regra-matriz de incidência de determinada exação, a autoridade administrativa pudesse desprezar o aspecto semântico do objeto tributável, passando a fazer exigências conforme o efeito econômico desencadeado. Por isso, o princípio da legalidade tributária, que se desdobra no primado da tipicidade fechada, há de ser observado, de modo que só possa haver a exigência de tributo se e quando concretizados todos os elementos previstos na regra-matriz de incidência. Nesse contexto, a Administração Pública, ou quem lhe faça as vezes, só pode exigir o cumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais dos contribuintes caso exista prévia determinação de lei que lhe faça competente para tanto.

20) Esse preceito, além de decorrer diretamente da Constituição, ecoa no Código Tributário Nacional, que, em seu art. 142, evidencia o caráter vinculado da autoridade administrativa, a quem cabe efetuar o lançamento tributário somente quando ocorrido o fato previsto em lei. Por isso, a incidência tributária ocorrerá, ou não, em virtude dos atos praticados pelos contribuintes, a partir da subsunção deles à norma. Assim, uma elisão tributária eficaz é aquela que resulta do não enquadramento dos fatos realizados pelo particular às hipotéticas previsões normativas. Ou seja, não há que se falar em ilegalidade nas hipóteses em que o particular, no pleno gozo de sua liberdade de escolha, opte por realizar condutas que desencadeiem incidências tributárias menos gravosas ou que sequer acarretem incidência.

21) Em suma, é lícito ao particular a escolha por qual dos caminhos, previstos ou não vedados em lei, ele prefere seguir para a realização de seus negócios jurídicos. Feita a opção e concretizado o negócio eleito, a aplicação normativa há de considerar a definição e os caracteres de tal fato para fins de percução de efeitos tributários.

III - DAS PENALIDADES

22) Sustenta que “demonstrada a impropriedade da autuação havida, é imperioso que se teça alguns comentários acerca das penalidades aplicadas ao impugnante, por atingirem patamares confiscatórios.”

23) Traz considerações históricas e teóricas sobre as penalidades e suas funções, bem assim sobre a evolução dos valores sancionatórios. Do exame do ordenamento, mister a verificação de que, além de penalizar o contribuinte inadimplente, com a cobrança de multa, e de se ver indenizada pela aplicação de correção monetária, a administração pública ainda pretende auferir ganho de capital, como se investidora de mercado financeiro fosse, ao passo em que compele o contribuinte ao pagamento de juros exorbitantes. Pior ainda por estarmos diante de juros acumulados, penalizando duplamente o contribuinte. Assim, a par da impropriedade da dupla incidência de sanção sobre o mesmo fato, o que por si só já denota a natureza confiscatória da punição, há que se constatar a falta de qualquer proporção ou razoabilidade entre o evento tido por danoso e a sanção a ele imposta.

24) Ressalte-se que, mesmo se devida fosse a importância exigida pelo Fisco, o valor da sanção em muito o supera, fato que além de se configurar extorsivo numa economia estável como a que experimentamos há alguns anos, acaba por impedir ou inviabilizar eventual pagamento, na medida em que expunge o contribuinte de parcela significativa de seu patrimônio, se não de sua totalidade. A própria União Federal, apesar de proclamar a diversidade de naturezas jurídicas dos fatos, impede que os particulares excedam o patamar de 2% (dois por cento) do valor da obrigação à multa, por entender que haja falta de correlação lógica entre o evento danoso e a penalização acima desse limite, por configurar enriquecimento injustificado do agente que cobrasse multa além desse limite. Com isso, resta patente o contra-senso da administração pública, ao se avocar do privilégio de cobrar indiscriminadamente juros exorbitantes, confiscando o patrimônio do contribuinte, sob o argumento da Supremacia do Interesse Público ao do particular, culminando por ferir o princípio da isonomia, na medida em que, para situações semelhantes (ser credora) estabeleceu tratamento diferenciado àquele que obriga os particulares (também credores).

25) No presente caso, o crédito tributário foi originariamente arbitrado no valor de R\$ 157.024,05, restando absolutamente inviável ao contribuinte o seu adimplemento, tendo em vista que os juros de mora incidentes sobre tal crédito totalizam o valor de R\$ 75.010,42, que, somado à multa estipulada, no montante de R\$ 36.517,79, majoram ainda mais o valor do *quantum debeatur*. O percentual sancionatório corresponde ao abusivo patamar de quase 75%. Cita julgados judiciais.

26) Posto isso, resta indubitável que a atuação em tela se apresenta de forma ilegítima, arbitrária e ilegal, bem como o evidente caráter confiscatório das penalidades a ela impostas.

IV - DOS PEDIDOS

27) Postula pela anulação e improcedência dos Autos de Infração, ou, subsidiariamente, pela redução da multa de ofício.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 461 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/12/2006

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. CABIMENTO.

O procedimento de arbitramento, enquanto medida excepcional ao lançamento, tem sua razão de ser na não apresentação de documentos pelo contribuinte, ou sua apresentação deficiente.

LANÇAMENTO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS SELIC. CABIMENTO

A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso.

LANÇAMENTO. MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. CABIMENTO. MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. DISTINÇÃO.

É cabível a aplicação da multa de ofício em seu percentual básico ao lançamento de contribuições sociais previdenciárias, quando mais favorável ao sujeito passivo.

É cabível a aplicação da multa de mora prevista no revogado artigo 34 da Lei no 8.212/91, quando mais favorável ao sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 491 e ss), alegando, em síntese, o que segue:

1. Não agiu com acerto a r. decisão ao caracterizar os pagamentos efetuados pela recorrente à empresa EDR3, sobre a rubrica de "não tributados ISS", como pagamentos de incentivo/prêmio a beneficiários segurados empregados.
2. O fato da recorrente ter ou não o contrato com a EDR3 é irrelevante para a presente discussão. O que se tem que levar em conta é se nos autos há prova suficiente para demonstrar que os pagamentos efetuados pela recorrente à EDR3 voltaram na forma de premiação para funcionários da recorrente.
3. Analisando os documentos acostados ao presente processo administrativo, vemos que nenhuma prova existe de que tais valores pagos à EDR3 voltaram na forma de premiação para empregados da recorrente.
4. As provas citadas na r. decisão ora atacada demonstram que se alguém recebeu algum valor da EDR3, esses não foram os empregados da recorrente. A recorrente não possui em seu quadro de funcionário médicos e advogados, até porque seu objeto social é o comércio.

5. A Delegacia da Receita Federal do Brasil tem total acesso as informações da GFIP da recorrente, onde consta o nome de todos os funcionários que prestam serviço para o recorrente, o que poderia ser usado para confrontar com os nomes constantes dos documentos de fls. 89, 93, 107, 111 e 119.
6. Não existe no presente processo qualquer prova de que tais valores foram destinados, por meio de premiação, a empregados da recorrente.
7. Tais documentos podem até ser consideradas como indícios de prova, mas não podem, sozinhos, representarem a existência da materialidade de um fato gerador tributário.
8. No presente caso, diante dos supostos indícios constantes de tais relações, caberia ao fisco aprofundar-se na fiscalização e tentar demonstrar, através de outras provas, que as supostas pessoas citadas nos documentos são empregados da recorrente, o que não foi feito.
9. E nem se alegue que tais documentos foram solicitados à recorrente, já que a fiscalização tem amplo acesso aos dados dos funcionários registrados pela recorrente.
10. Poderia o agente fiscal, inclusive, oficiar aos bancos constantes do cartão para saber os destinatários dos valores.
11. Como nada disso foi feito, os indícios constantes de tais relações não podem, por si só, criarem fatos tributários, sob pena de quebra da segurança jurídica.
12. Diante de tais fatos, insubsistente o presente auto de infração relativo a cobrança das contribuições previdenciárias constantes dos Debcad's 37.339.072-6, 37.339.073-4 e 37.339.074-2, bem como as penalidades aplicadas nos Debcad's 37.339.075-0 e 37.339.054-8.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Do pedido de intimação pessoal do patrono.

O contribuinte, em seu petítório recursal, protesta pela intimação pessoal de seu patrono. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome do seu advogado.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 343/2015, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto nº 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (parágrafo primeiro do art. 55 c/c art. 58, ambos do Anexo II, do RICARF).

3. Mérito.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 22 e ss), o presente lançamento faz parte do contexto da “Operação Aquarela”, em decorrência das investigações desenvolvidas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), que apontaram que em uma das vertentes do esquema fraudulento, figurava a empresa de publicidade denominada EDR3 COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA.

Durante a fiscalização, o sujeito passivo foi intimado em 20/05/2010, a manifestar-se, por escrito, quanto aos eventuais serviços tomados junto à empresa EDR3, assim como a apresentar os respectivos documentos.

Em 02/06/2010, o sujeito passivo apresentou cópias das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela EDR3 e dos respectivos comprovantes de pagamento.

A análise de tais documentos culminou na instauração de procedimento de fiscalização junto ao sujeito passivo, para a verificação dos tributos fazendários, tendo sido emitido o Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 30/11/2010, com a solicitação de novos documentos, com ciência do contribuinte em 07/12/2010.

Através de expediente datado de 23/12/2010 o contribuinte solicitou prorrogação de prazo até o dia 14/01/2011 para o atendimento da intimação e mesmo tendo sido prontamente atendido deixou de apresentar as informações e documentos solicitados.

Foi constatado que nas notas fiscais emitidas pela EDR3 e apresentadas por cópia pelo sujeito passivo, estão discriminados por "TRIBUTADOS" e "NÃO TRIBUTADOS ISS", respectivamente, os valores descritos como "Comissão agência de 6,5% conforme cláusula 3- do contrato" e "Expert Card BB campanha de incentivo".

Concluiu-se do exposto que os valores descritos por "TRIBUTADOS" correspondem à remuneração dos serviços prestados pela EDR3, enquanto que aqueles definidos como "NÃO TRIBUTADOS ISS" foram pagos pelo sujeito passivo à EDR3 por conta da aquisição de cartão denominado "Cartão BB" a serem distribuídos a beneficiários por ele indicados.

De conformidade com as constatações relatadas no Termo de Verificação expedido em 10/03/2011, não tendo sido identificados os beneficiários pelo contribuinte, foi lançado contra o mesmo o Imposto sobre a Renda na Fonte, na forma do art. 674 e parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), tendo como

base os valores descritos como "NÃO TRIBUTADOS ISS" nas notas fiscais emitidas pela EDR3.

Restou claro, não somente pelo relato acima, mas também pela natureza e finalidade do cartão de incentivo, respaldado, ainda, pelas evidências constatadas nas investigações preliminares realizadas pelo Ministério Público e Receita Federal do Brasil e, sobretudo, pelas informações prestadas pelo contribuinte, que tais valores serviram para a premiação de beneficiários definidos pelo mesmo, fato que ensejou a inclusão das contribuições previdenciárias e de outras entidades no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F nº 08.1.90.00-2010-00723-5.

Tendo sido o sujeito passivo intimado em 24/03/2011 e reintimado em 06/05/2011 a apresentar as GFIP's - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, contemplando as remunerações em questão, o mesmo não se pronunciou.

Desta forma, conclui-se que o sujeito passivo deixou de declarar em GFIP os salários de contribuição oriundos das remunerações pagas no período de agosto a dezembro de 2006, a título de premiações concedidas através do programa de incentivo, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado "Cartão BB", representados pela descrição "NÃO TRIBUTADOS ISS" nas notas fiscais emitidas pela EDR3, assim como não recolheu as contribuições previdenciárias e de outras entidades e fundos incidentes sobre os mesmos.

Tendo em vista a falta de atendimento por parte do sujeito passivo quanto à identificação dos beneficiários do programa "Expert Card BB Campanha de Incentivo", assim como dos valores estabelecidos a cada um nos respectivos meses, os salários de contribuição foram alcançados pelo critério da aferição indireta, respaldado pelo art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Foram lavrados os Autos de Infração relativos às obrigações principais e acessórias a seguir: **Debcad nº 37.339.072-6**, referente contribuição previdenciária patronal, compreendendo as contribuições da empresa sobre a remuneração de empregados, bem como para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa; **Debcad nº 37.339.073-4**, referente a contribuição previdenciária dos segurados, não tendo sido constatada a retenção pelo sujeito passivo; **Debcad nº 37.339.074-2**, referente a contribuição da empresa para outras entidades ou fundos; **DEBCAD nº 37.339.075-0**, referente à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de declaração de fatos geradores em GFIP nas competências 09 a 12/2006, capitulada no CFL-68 e **DEBCAD nº 37.339.054-8**, referente à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de declaração de fatos geradores em GFIP na competência 08/2006, capitulada no CFL-78.

Em seu recurso, o sujeito passivo alega, em suma, que não existiriam provas, nos autos, de que os valores lançados foram destinados, por meio de premiação, a empregados do recorrente, sendo que a fiscalização tem amplo acesso aos dados dos funcionários registrados pelo recorrente.

Afirma, pois, que o agente fiscal poderia, inclusive, oficiar aos bancos constantes do cartão para saber os destinatários dos valores, de modo que, como nada disso foi feito, os indícios constantes de tais relações não poderiam, por si só, criarem fatos tributários, sob pena de quebra da segurança jurídica.

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Pois bem. Tendo em vista a falta de atendimento por parte do sujeito passivo quanto à identificação dos beneficiários do programa "Expert Card BB Campanha de Incentivo", assim como dos valores estabelecidos a cada um nos respectivos meses, os salários de contribuição foram alcançados pelo critério da aferição indireta, respaldado pelo art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Lei nº 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as 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, **cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.**

(grifo nosso)

Observe-se que a aferição indireta tem por objetivo somente possibilitar a concretização do § 3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente.

A mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da não apresentação ou apresentação insuficiente da documentação, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Em que pese a insatisfação do recorrente, entendo que não houve a apresentação de provas e argumentos aptos a afastar o arbitramento realizado pela auditoria fiscal, cujos motivos foram exaustivamente demonstrados no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 22 e ss), cujo ônus da prova de demonstrar em sentido contrário, o contribuinte não se desincumbiu.

Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91, sem prejuízo da penalidade cabível.

A propósito, conforme bem pontuado pela DRJ:

[...] **DOS ELEMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS**

Neste tópico objetiva-se resolver as questões levantadas pelo sujeito passivo, resumidas nos itens 1 a 3 do tópico "DA FIXAÇÃO DA LIDE ADMINISTRATIVA", quais sejam: inexistência do contrato entre ele e a empresa EDR3 Comunicação Total Ltda; contradição das palavras da fiscalização no Termo de Verificação Fiscal; e, impossibilidade do uso do "achismo" à lavratura de Autos de Infração, como uso indevido de presunções.

Para tanto, de rigor apreciar os elementos constantes dos autos para se saber se procedem ou não tais argumentos.

Às fls. 62/154 constam várias notas fiscais emitidas pela empresa contratada EDR3 Comunicação Total Ltda, em favor do sujeito passivo com os seguintes dizeres na descrição dos serviços prestados: "*Comissão agência de 6,5% conf. cláusula 3a. do contrato*". Ora, estes elementos já são bastante suficientes para se rechaçar a tese do

contribuinte segundo a qual o contrato solicitado pela fiscalização não foi apresentado porque o mesmo não existe. Explica-se.

Em primeiro lugar, atualmente não se vislumbra que empresas destinem parte de seus recursos a operações em relação às quais não haja uma relativa segurança comercial quanto aos seus elementos. Assim, torna-se necessário materializar, até mesmo como instrumento de prova do negócio jurídico entre as partes, a vontade externada pelos sujeitos da obrigação. Neste ponto, tem-se a existência do contrato.

O negócio jurídico consiste na manifestação de vontade entre sujeitos capazes, acerta de um objeto lícito, cujos efeitos possam ser dispostos, no todo ou em parte, pelos sujeitos. Sua existência, obviamente, não depende da forma com a qual é manifestada a vontade, senão nos casos onde a própria lei o exige. Assim, vê-se que a liberdade de formas é inerente à própria essência da exteriorização volitiva. A forma pertence ao campo da prova do negócio jurídico e não à sua essência, salvo casos expressos em lei (*forma dat esse rei*).

Todavia, é certo que as questões conflituosas encontram campo fecundo ao seu surgimento no âmbito das relações comerciais, daí advindo as mais variadas discussões judiciais. Nesse sentido, acautela-se o sujeito de direito com a prova da manifestação de vontade, como elemento destinado à demonstração do teor, extensão e conteúdo da vontade. Precisamente no que tange à pessoa jurídica, enquanto sujeito de direito, não se desconhece a necessidade da prova dos fatos econômicos registrados na sua contabilidade, não somente para a existência dos seus efeitos obrigacionais, mas além disso pela pluralidade de interesses que convergem ao fenômeno da azienda.

Portanto, não é crível, tampouco correto, que uma empresa firme contratos verbais, até porque, não constituindo sua personalidade uma realidade fática, mas somente uma ficção jurídica, não dispõe de voz ativa tal qual a pessoa humana. Assim, somente pela via escrita, instrumental, manifestam-se seus representantes em seu nome, apresentando-a na relação obrigacional. E o contexto dos autos revela isto, na medida em que as notas fiscais emitidas demonstram a existência de um contrato escrito, indicando até mesmo a cláusula a que se refere o serviço prestado. Ora, não existisse um instrumento contratual, de onde o fornecedor de serviços tiraria esta afirmação? Ou, ainda, caso se admitisse esta hipótese absurda, o suposto tomador dos serviços, ao se ver cobrado por eles, não se oporia formalmente?

Assim, tem-se que a afirmação do contribuinte não corresponde aos fatos.

O contribuinte pode ter pretendido não apresentar o contrato ou, ainda, não ter a sua via impressa para apresentação, mas não se pode negar que o mesmo exista ou existiu em algum momento. Ademais, tem-se que a prova do contrato não se dá exclusivamente pelo seu instrumento, de forma que os comprovantes de pagamento/depósito eletrônicos suprem devidamente esta formalidade, pois quem paga uma prestação assume a ocorrência do dever jurídico que a legitima.

Dessa maneira, absolutamente improcedente a alegação de inexistência do contrato entre o contribuinte e a empresa EDR3 Comunicação Total Ltda.

(...)

Dessa forma, na medida em que os documentos fiscais provam que houve o pagamento de valores relativos a aportes feitos em cartão magnético integrante de uma campanha de incentivo, resta indubitado que os referidos aportes a alguém se destinaram. No caso, a empresa contratada EDR3 Comunicação Total Ltda, na qualidade de comissionada pelo gerenciamento desta campanha de incentivo, recebeu os valores relativos aos aportes dos cartões magnéticos, tendo repassado-os a terceiros.

Pois bem, este contexto deflui automaticamente do regime da campanha de incentivo, sendo este tipo de fomento à produtividade amplamente conhecido no cenário comercial atual e sobre este contexto recaindo a presunção de notoriedade, o que dispensa a sua prova.

Outrossim, há nos autos um elemento bastante interessante sobre o tema, confirmando a tese da distribuição dos valores pagos pelo contribuinte sob a forma de premiação. À fl. 89 consta um demonstrativo de pagamento bancário, datado de 20/10/2006, no valor de R\$ 21.965,07. No mesmo documento, que se verifica como cópia reprográfica autenticada pelo serviço cartorial a mando do contribuinte e por este apresentado à fiscalização, consta uma relação manuscrita de nomes e valores. Veja-se tela que junto:

(...)

O mesmo acontece com os comprovantes de pagamento juntado às fls. 91, 93, 107, 111 e 119 (nesta última, o pagamento se destina a um único profissional – Dr. Eder Nogueira).

Ora, a fiscalização entendeu precisamente a sistemática de execução de aportes financeiros para distribuição fracionada destes a outros sujeitos em vista do regime de campanha de incentivo, o que pressupõe a existência da recompensa de estímulo. Por outro lado, é sabido que ao contribuinte, enquanto interessado no sucesso da campanha de incentivo, caberia o controle do atingimento de metas pelos potenciais beneficiários da premiação, de forma a atribuir-lhe o dever de informar à empresa contratada a forma e os valores a serem distribuídos. A fiscalização, ainda, motivou-se em informações como a constante do documento de fl. 89 e outros similares, de forma que o pagamento feito pelo contribuinte à EDR3 por ela mesmo indicando alguns beneficiários demonstra que em relação a todos os outros também o fez à contratada.

Dessa maneira, tem-se que:

1º.) o contribuinte contratou o gerenciamento, pela EDR3, de uma campanha de incentivo, de forma que a esta coube, pelas notas fiscais e comprovantes de pagamentos juntados aos autos, a distribuição de aportes financeiros a terceiros indicados pela contratante;

2º.) os beneficiários foram efetivamente informados pela contratante (contribuinte atuado) pois há relação manual em documentos de pagamento nominando as pessoas físicas a serem pagas.

3º.) a omissão em prestar os esclarecimentos sobre os beneficiários pelos pagamentos não exime o contribuinte da sua responsabilidade em face de em documentos específicos relativos aos seus pagamentos haver o controle interno dos destinatários.

Portanto, não há contradição alguma nas palavras da fiscalização, tampouco uma presunção ou “achismo”. O que há é a constatação de que o contribuinte efetivamente contratou uma empresa para gerenciamento de uma campanha de incentivo em seu favor – as notas fiscais demonstram claramente isto – e, agora, o mesmo contribuinte não apresenta a documentação necessária à identificação dos beneficiários, alegando a sua inexistência, quando os autos demonstram um comportamento contrário à tese da inexistência.

Neste particular, convém abordar a questão das campanhas de incentivo para demonstrar inequivocamente o que respaldou o entendimento da fiscalização, o que passo a fazer no próximo tópico.

(...)

Pelo que se vê, o contribuinte não apresentou sequer o mínimo necessário a demonstrar que os pagamentos e transferências realizados a terceiros (pessoas físicas) constituíram efetivo pagamento de premiação, seja não apresentando informações sobre os beneficiários pelas supostas premiações, seja não apresentando os critérios relativos à campanha(s) de incentivo em virtude das quais se deram as premiações, seja não apresentando o contrato de prestação de serviços, de forma a render ensejo ao lançamento por arbitramento, mediante procedimento de aferição indireta da base de cálculo.

O contribuinte apresenta alegações no sentido de que houve presunção indevida pela fiscalização, ou, ainda, que o lançamento seria nulo por não se ter observado um parâmetro razoável. Em que pese tais argumentos, o lançamento arbitrado decorreu da

ausência de informações do contribuinte à fiscalização, como forma de demonstrar a validade das “premiações” ocorridas em seu “marketing de incentivo”.

Ademais, este Relator entende que a campanha de incentivo tal qual declarada nas notas fiscais emitidas pela EDR3 dispensa que a fiscalização traga maiores considerações sobre ela pelo fato de que este tipo de contratação tem ganhado contornos de notoriedade no cenário comercial atual. Com efeito, as campanhas de incentivo têm sido adotadas no comércio de medicamentos, eletrônicos, veículos etc, de forma que a questão da prova deve recair sobre a efetiva natureza da relação constante da nota fiscal, isto é, se a campanha de incentivo respeita sua gênese comercial ou consiste em mera burla ao regime remuneratório dos segurados e, de consequente, uma burla à incidência de direitos trabalhistas e previdenciários.

Portanto, a omissão do contribuinte em apresentar os critérios de premiação e a identificação individual dos beneficiários impede que a fiscalização reconheça o caráter efetivo da premiação como tal, de forma a ensejar o lançamento arbitrado.

Os documentos de fls. 91, 93, 107, 111 e 119 demonstram a prestação de serviços por parte de pessoas vinculados por algum tipo de relação jurídica ao contribuinte autuado, seja como empregados, seja como contribuintes individuais.

Em vista de todo o exposto, a fiscalização adotou o procedimento de arbitramento, mediante aferição indireta da base de cálculo. O procedimento de arbitramento não constitui a regra geral; ao revés, trata-se de procedimento excepcional, somente cabível em estritas situações, conforme pretende a legislação.

(...)

Nesse sentido, levando em consideração que o contribuinte deixou de apresentar os documentos solicitados, está a fiscalização autorizada a utilizar o método de arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita. Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei n.º 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal, em razão da impossibilidade de apuração regular dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Tem-se, pois, que resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento, tendo sido a aferição indireta, imbuída dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, capaz de permitir uma maior aproximação dos verdadeiros salários-de-contribuição devidos, motivo pelo qual, não merece prosperar a insatisfação do recorrente.

A propósito, não se pode confundir lançamento por arbitramento, com lançamento arbitrário. O lançamento arbitrário é aquele que foge ao razoável, sendo desproporcional. No presente caso, o lançamento respeitou os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e foi baseado em elementos próximos da realidade. O comportamento da fiscalização está, portanto, perfeitamente compatível com o disposto no art. 33, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater a aferição indireta, como no presente feito. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

No presente caso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta e caberia ao impugnante o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento, ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal.

Pelo que se percebe, o sujeito passivo busca transferir o ônus da prova para a fiscalização, sendo que, durante o procedimento investigatório, não encaminhou a documentação solicitada pela fiscalização e que acabou por ensejar a aferição indireta. Agora, no curso do procedimento fiscal, adota uma postura confortável, de entender que a fiscalização não comprovou que os valores lançados deveriam integrar o salário-de-contribuição.

Ademais, a tese de defesa é contraditória, pois quando da impugnação, aduziu se tratar de legítimo planejamento tributário, sendo que, por ocasião do Recurso Voluntário, alega que não existiriam provas, por parte da fiscalização, de que os valores lançados foram destinados, por meio de premiação, a empregados do recorrente.

Assim, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Sobre as demais alegações apresentadas pelo sujeito passivo, não acrescentam e nem diminuem o lançamento fiscal, quando, na verdade, confirmam que o trabalho da Fiscalização está correto. Em nenhum momento o sujeito passivo demonstra, efetivamente, que os valores lançados são indevidos, limitando-os a trazer alegações genéricas e que não afastam a responsabilidade pelo crédito tributário.

Cabe pontuar, ainda, que o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do

CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Para além do exposto, destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso ano-calendário 2015, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2023), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

Para além do exposto, rejeito o pedido para realização de perícia ou conversão do julgamento em diligência, eis que tais instrumentos não servem para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Nesse desiderato, os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, não servem para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação idônea solicitada pela fiscalização e nem mesmo demonstrou, de forma efetiva, a incorreção do lançamento, reputo correto o arbitramento levado a cabo, por falta de comprovação.

Ante o exposto, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 20 do Acórdão n.º 2401-011.237 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10835.720223/2011-99