



<b>Processo nº</b>	10980.721872/2015-67
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-006.098 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	4 de março de 2020
<b>Recorrente</b>	RODOLATINA LOGÍSTICA LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÃO SUSCITADA EXCLUSIVAMENTE EM MEMORIAL.**

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/75 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto, que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Consideram-se, portanto, preclusas as alegações da contribuinte apresentadas exclusivamente em memorial, eis que estas não integraram a impugnação e que, *in casu*, sequer foram suscitadas no recurso voluntário.

**SEGURANÇA JURÍDICA. VERDADE MATERIAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento efetuado por autoridade competente, com a observância dos requisitos exigidos na legislação de regência. Concedido ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

**DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA. REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA.**

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência, produção de provas e perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

**AFERIÇÃO INDIRETA.**

Serão apuradas por aferição indireta as contribuições efetivamente devidas, quando ocorrer recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente.

**VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA.**

No lançamento efetuado através de aferição indireta, devido à não apresentação de documentos, resta impossibilitada a verificação e identificação das rubricas pagas pela empresa e, consequentemente, a exclusão de qualquer verba da base de cálculo apurada.

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

**AGRAVAMENTO DA MULTA.**

Em caso de não atendimento à intimação para apresentar arquivos digitais ou prestar esclarecimentos, caso haja lançamento de ofício, cabe agravamento em cinquenta por cento da multa de ofício, conforme disposto no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/91, c/c o artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do aditamento efetuado via memoriais de e-fls. 1476/1482, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10980.721872/2015-67, em face do acórdão nº 02-69.905, julgado pela 6<sup>a</sup> Turma da Delegacia

da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), em sessão realizada em 22 de setembro de 2016, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 52/57, refere-se autuações por descumprimento de obrigações principais, formalizadas através dos Autos de Infração (AI) 51.058.535-3 (contribuição patronal) e 51.058.536-1 (contribuição para Terceiros), relativas ao período de 01/2012 a 12/2012.

O Relatório Fiscal informa que, devido à não apresentação dos documentos solicitados, foi necessário realizar a aferição indireta da remuneração dos trabalhadores que prestaram serviço à empresa, por meio da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) relativa ao ano calendário 2012.

A DIRF 2012 apresentada pela empresa contém diversos trabalhadores empregados (código de receita “0561”) e contribuintes individuais (código de receita “0588”) não declarados em GFIP. A fiscalização comparou as remunerações dos trabalhadores em DIRF e GFIP e efetuou a planilha de divergências (DIRF – GFIP, anexo IV) que corresponde à Base de Cálculo aferida das contribuições lançadas nos referidos AIs.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais pela configuração, em tese, de crimes contra a Seguridade Social e contra a Ordem Tributária, definidos na Lei 9.983/2000 (Código Penal) e na Lei 8.137/1990.

A autuada foi cientificada do lançamento em 08/06/2015 (AR de fls. 427). Em 06/07/2015, apresentou a impugnação de fls. 443/487, acompanhada dos documentos de fls. 488/1322, onde, em síntese, alega o que se segue.

#### Preliminar

Inicialmente, faz um breve relato dos fatos e ressalta a tempestividade da defesa apresentada.

#### Do Agravamento Indevido da Multa- Inexistência de Omissão de Informação e/ou Crime Contra a Ordem Tributária

Contesta o agravamento da multa aplicada (112,5%) argumentando que a apuração foi efetuada com base na Declaração de Retenção de Imposto de Renda na Fonte dos empregados (DIRF) e, portanto, a fiscalização tinha toda a informação que precisava, tanto que a utilizou sem nunca questionar sua integridade ou veracidade. Ou seja, o contribuinte declarou e entregou ao fisco as declarações demonstrando a existência do fato gerador “remuneração dos empregados e terceiros”.

Indaga como o fisco pode alegar que o contribuinte omitiu informações, na medida em que não as entregou no curso da fiscalização, e ainda alegar que tal conduta revela crime sujeitando a empresa a sofrer as consequências de representação para fins penais.

Diz que a multa foi agravada pelo fato de não ter a empresa apresentado documentos como a cópia do RG, CPF, comprovante de residência dos representantes legais e do contrato social da empresa, o que, no mínimo, é um abuso da fiscalização que sem maiores dificuldades apurou a contribuição em documentos entregues pelo contribuinte à Receita Federal.

Em relação à representação fiscal para fins penais, aduz que não houve omissão de informação e, sim, uma situação financeira delicada que obrigou a diretoria da empresa a fazer escolhas, que seguramente não passou por deixar de pagar os salários de seus empregados ou fornecedores. Cita vários exemplos para demonstrar a situação difícil pela qual passou a empresa durante o período fiscalizado, principalmente no ano de 2012.

Alega que a empresa reconhece que, diante de tantas retificações e rescisões, pode ter cometido muitos erros na contabilidade, mas nunca houve intenção alguma em suprimir informação, tanto que o fez mediante as DIRFs utilizadas na sua integralidade, sem questionamentos, pela fiscalização.

Cita decisão do TRF da 1<sup>a</sup> Região e conclui que os fatos e documentos juntados provam que inexiste qualquer razão da qual possa decorrer qualquer consequência na esfera penal ao contribuinte ou seus representantes ou prepostos. Tão pouco é justo agravar a multa, sendo que tais documentos foram absolutamente dispensáveis para a conclusão da fiscalização, pois outros documentos, entregues pelo próprio contribuinte, serviram de base para a autuação, de forma mais que suficiente.

#### Mérito

##### Verbas Indenizatórias – não incidência do INSS

Citando o artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988 e o artigo 22, I, da Lei 8.212/91, argumenta que a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária deve obrigatoriamente decorrer do pagamento em retribuição ao trabalho. Neste sentido, encontra-se pacificado nos tribunais superiores o entendimento de que não incide contribuição quando não há prestação de serviço (efetivo ou potencial).

Prosegue argumentando que a exigibilidade da contribuição previdenciária será legítima desde que incidente sobre verbas de caráter salarial que compõem a remuneração paga ao segurado empregado, sendo excluída da base de cálculo da exação aquelas parcelas de natureza indenizatória ou meramente eventuais, sem relação direta com o trabalho realizado. Diz que tal ideia é reforçada pelo §2º do artigo 22 da Lei 8.212/91.

Conclui que valores que não se enquadrem no conceito de remuneração, tais como indenizações e auxílios previdenciários, não estão sujeitos à contribuição previdenciária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade. Cita decisão do STF.

Expostas as considerações anteriores, passa a analisar cada uma das rubricas, objeto da demanda, para demonstrar seu caráter não remuneratório e, a consequente não incidência da contribuição previdenciária.

##### Rubricas Reconhecidas Expressamente pela Receita Federal do Brasil

Inicia sua análise por parcelas que diz ser a não incidência da contribuição previdenciária expressamente prevista em tabela fornecida no sítio da Receita Federal do Brasil: abono salarial; abono de férias; abono pecuniário; ajuda de custo; alimentação; assistência escolar; assistência médica; auxílio doença; bolsa de estágio; cesta básica; creche; férias (adicional); férias indenizadas; fretes, carretos e transportes pagos à pessoa jurídica; licença prêmio indenizada; lucros distribuídos; multa; previdência privada; reembolso por despesas médicas e medicamentos; uniforme; vale transporte; veículos (uso de veículo do próprio empregado).

Conclui que devem ser corrigidos os valores lançados para adequar o lançamento à legislação vigente.

##### Outras Rubricas- Não Incidência da Contribuição Previdenciária

Alega que existem outras verbas trabalhistas sobre as quais não incide a contribuição previdenciária, e sobre as quais não há qualquer menção na tabela existente no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, no entanto, a não incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas é pacífica na jurisprudência nacional.

Diz que devem ser excluídas da incidência da contribuição previdenciária as seguintes verbas trabalhistas: terço constitucional de férias; abono constitucional de férias e o respectivo adicional; férias indenizadas; vale transporte; vale alimentação; auxílio doença e auxílio doença acidentário durante os primeiros 15 dias de afastamento; aviso prévio indenizado; salário estabilidade acidente de trabalho; horas extras; horas extras do banco de horas; adicional noturno e adicional insalubridade; sobreaviso; adicional de transferência;

prêmios e gratificações não habituais; quebra de caixa; descanso semanal remunerado; auxílio aluguel (não habitual); auxílio creche; auxílio educação; 13º salário e a ajuda de custo.

Assim, às fls. 452/479, discorre sobre cada uma das referidas rubricas tentando demonstrar a não incidência de contribuição previdenciária sobre elas.

Inaplicabilidade do agravamento de 50% por suposto não atendimento de intimações Alega que a multa de 112,5% lançada pelo auditor fiscal, além de evidente caráter expropriatório, não poderia ser lançada, haja vista que não houve intenção de fraudar o fisco e que as declarações e pagamentos havidos encontram-se na sede de empresa diversa da que sofreu autuação, e não foram apresentadas exclusivamente por conta da impossibilidade de fazê-lo no exíguo prazo apresentado pelo auditor fiscal.

Argumenta que a Administração Pública estará adstrita a adotar a alternativa que melhor prestigie a racionalidade do procedimento e seus fins, não sendo legal encampar decisões que impusessem exigências dissociadas da realidade dos fatos. Com isso, incumbe ao Estado adotar a medida menos danosa possível, através da compatibilização entre os interesses sacrificados e aqueles que se pretendem proteger.

Acrescenta que o valor da multa desrespeita os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e que tal imposição contraria o posicionamento firmado pelo Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região, conforme ementa que transcreve, e decisões do Supremo Tribunal Federal – STF.

Aduz que outra não pode ser a solução que não a redução da multa aplicada para parâmetros que não caracterizem o confisco.

Discorre sobre os princípios da Razoabilidade e do Não-Confisco.

Diz que a aplicação da multa de 112,5% sobre a suposta dívida importa em confisco do patrimônio da impugnante, comprometendo diretamente sua saúde financeira e suas atividades regulares.

Cita jurisprudência para reforçar seus argumentos e diz que observam-se alguns parâmetros comumente utilizados pela jurisprudência para a fixação da multa de ofício, o que certamente levará ao reconhecimento de que, no caso em tela, as multas que integram o crédito tributário executado merecem ser reduzidas.

Ressalta, ainda, que a empresa não agiu com dolo, fraude ou má-fé, muito menos apresentou documentos inidôneos ao fisco. Ela não teve o intuito de evitar o conhecimento de parte da matéria tributável pela Administração Tributária. O Auto de Infração lavrado com multas exorbitantes está totalmente destituído de proporcionalidade e razoabilidade.

Do Pedido

Ao final requer:

- a) que seja afastada a incidência da contribuição ao INSS das chamadas verbas indenizatórias, não excluídas pelo fiscal. Para tanto requer que a Receita Federal traga ao processo a folha de pagamento analítica, de forma que seja possível segregar todas as verbas indenizatórias das efetivamente remuneratórias;
- b) que seja afastada a incidência da multa agravada de 112,5%, bem como a representação para fins penais, devido à ausência de intuito de fraude por parte do sujeito passivo, posto que todas as informações contábeis e fiscais que deram origem aos fatos geradores mencionados pelo fisco, estão devidamente declarados pelo contribuinte;
- c) que seja reconhecida a falta de proporcionalidade e o efeito confiscatório na aplicação das multas;
- d) que seja proporcionada a oportunidade para a realização de sustentação oral no momento oportuno, bem como a ampla produção de provas, especialmente a documental e pericial, se necessário.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo a integralidade do lançamento.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 1361/1419, reiterando as alegações expostas em impugnação.

Com a chega dos autos ao CARF, este foi incluído em pauta de julgamento na sessão do mês de janeiro/2020, sendo todavia, retirado de pauta, a pedido do contribuinte, consoante requerimento formulado às fls. 1455/1456, o qual foi deferido pelo Presidente desta Turma julgadora.

Consoante publicação no Diário Oficial da União em 20 de fevereiro de 2020 (DOU nº 36, seção 1, págs. 31 a 33), este processo foi novamente incluído em pauta de julgamento, na presente sessão, realizada em 04 de março de 2020.

A contribuinte apresentou memorial em 28 de fevereiro de 2020, mediante protocolo no sistema e-processo, os quais foram juntados aos autos por este Conselheiro, encontrando-se estes às fls. 1476/1482.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **1. Das novas alegações apresentadas no memorial.**

Consoante relatado, a contribuinte apresentou memorial em 28 de fevereiro de 2020, mediante protocolo no sistema e-processo, os quais foram juntados aos autos por este Conselheiro, encontrando-se estes às fls. 1476/1482.

Neste memorial a contribuinte faz novas alegações, apontando vícios materiais no lançamento, requerendo a conversão do julgamento em diligência, para que estes possam ser sanados. Apresenta ainda planilha (fl. 1482), onde constaria a relação de pagamentos realizados e que não foram considerados pela fiscalização quando do lançamento.

Portanto, verifica-se que o memorial transveste-se em aditamento ao recurso, inexistindo previsão legal ou regimental para sua realização.

Assim, entendo que as alegações do contribuinte expostas em seu memorial que não foram suscitadas em recurso voluntário, que tampouco haviam sido trazidas em impugnação, estão abrangidas pela preclusão, não devendo ser conhecidas.

Conforme art. 14 do Decreto nº 70.235/75 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, consoante disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto, que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Dante disso, devem ser consideradas preclusas as alegações da contribuinte apresentadas exclusivamente em memorial, protocolizado nos autos em 28/02/2020, dias antes desta sessão de julgamento (04/03/2020), eis que tais alegações não integraram a impugnação e que, *in casu*, sequer foram suscitadas no recurso voluntário.

Por tal razão, entendo por não conhecer das novas alegações apresentadas pela contribuinte no memorial de fls. 1476/1482, diante da preclusão.

## **2. Preliminares.**

O contribuinte apresenta preliminares quanto a: multa agravada; segurança jurídica e verdade material; e cerceamento de defesa.

Entendo que a alegação de ser indevido o agravamento da multa trata-se de matéria de mérito, razão pela qual trataréi como tal.

Quanto as demais alegações preliminares, passo a análise.

### **2.1 Segurança jurídica e verdade material.**

Em preliminar também alega que houve ofensa ao princípio da segurança jurídica e da verdade material pela autoridade lançadora.

De início, necessário referir que não cabe a este Conselho, conforme Súmula CARF nº 2 se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária*”.

No entanto, oportuno fazer alguns esclarecimentos quanto as alegações do recorrente, sem contrariar os ditames da Súmula acima transcrita.

Em relação ao princípio da verdade material, esse pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos. O lançamento de acordo com as normas vigentes e regentes do tributo exigido atende integralmente o requisito da tipicidade da tributação.

Assim, a alegação de que teria ocorrido abuso por parte da fiscalização e, portanto, inobservância do princípio da segurança jurídica não merece acolhimento, pois como visto no tópico anterior, trata-se de dispositivo vigente o qual permite à fiscalização intimar o contribuinte para apresentação de documentos que julgue necessário para efetuar o trabalho da fiscalização.

Refere a recorrente a possibilidade desse Conselho acolher outros aspectos de fato e de direito que não necessariamente tenham sido expostos no processo pelas partes, pois o objetivo dessa esfera administrativa é a verdade, salvaguardando-se no princípio da verdade material.

Ocorre que, as hipóteses trazidas pela contribuinte nada mais são do que irresignação com o resultado de julgamento, não sendo constatado mácula na observância aos requisitos determinantes e norteadores da atividade administrativa do lançamento.

Desse modo, rejeitam-se as preliminares de que houve a inobservância do princípio da segurança jurídica e da verdade material.

## **2.2 Cerceamento de defesa por impossibilidade de produção de provas e diligências.**

A recorrente sustenta em preliminar de nulidade a necessidade da prova pericial, em especial, a contábil. A perícia e as diligências requeridas são indeferidas, com fundamento no art.18 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações da Lei n.º 8.748/1993, por se tratar de medidas absolutamente prescindíveis já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

Além disso, não foram cumpridas as determinações do art. 16, inciso IV, o que resulta na desconsideração do pedido eventualmente feito, conforme art. 16, § 1º do Decreto n.º 70.235/72. Portanto, improcedente tal pedido.

Por sua vez, a solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, de modo que o *onus probandi* seja suportado por aquele que alega. Descabe, portanto, a inversão do ônus da prova pretendida pela contribuinte.

Deste modo, rejeito o pedido de produção de provas e de realização de diligências, tal qual requer a recorrente.

Acrescento que não há cerceamento de defesa, em razão da contribuinte ter sido intimada no curso da fiscalização para apresentar provas e deixou de assim fazer, o que inclusive ocasionou o agravamento da multa aplicada. Ainda, deveria ela ter apresentado a documentação comprovatória do seu direito em anexo a impugnação, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe: “§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, (...)"

Ademais, observe-se que, de acordo com o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e possui *status* de lei, só se caracteriza a nulidade do lançamento se o ato for praticado por agente incompetente (inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Concedido à contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa

Deste modo, inexiste nulidade do lançamento efetuado por autoridade competente, com a observância dos requisitos exigidos na legislação de regência.

Por tais razões, rejeito a preliminar suscitada pelo contribuinte.

### 3. Mérito.

#### 3.1 Não incidência de contribuição previdênciaria sobre rubricas de caráter indenizatório.

A contribuinte requer em seu recurso que seja afastada a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório, as quais não teriam sido excluídas pela autoridade lançadora. Requereu que a RFB trouxesse a folha de pagamento analítica para que fosse possível realizar a discriminação das verbas indenizatórias das remuneratórias.

Conforme amplamente exposto nesse voto, cabe a empresa comprovar suas alegações, trata-se de ônus da prova de quem alega, de modo que descabe o argumento de competência à RFB juntar a folha de pagamento analítica.

A respeito desse ponto, a DRJ de origem assim se pronunciou:

“Conforme dito no tópico anterior, as bases de cálculo das contribuições lançadas nos AIs 51.058.535-3 e 51.058.536-1 foram apuradas pelo método de aferição indireta e o que ensejou o arbitramento ou aferição indireta das contribuições lançadas nos referidos AIs foi o fato de o contribuinte, apesar de intimado, não ter apresentado a documentação necessária para verificação fiscal.

O arbitramento ou aferição indireta é o procedimento fiscal utilizado para se estimar o valor da base de cálculo objeto da incidência das contribuições previdenciárias, mediante autorização dada pela legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §3º), exatamente para os casos em que não há apresentação, ou há apresentação deficiente, da documentação por parte da empresa.

Assim sendo, a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, impossibilitou a verificação e identificação das rubricas pagas pela empresa e, consequentemente, impede a exclusão de qualquer verba da base de cálculo apurada, razão pela qual não analisaremos a incidência ou não de contribuição previdenciária sobre as verbas apontadas na impugnação.

Registre-se que apesar da impugnante alegar que nos pagamentos por ela realizados existem verbas de natureza indenizatória e excluídas da base legal de incidência, em momento algum comprova tal alegação. Cabia ao sujeito passivo identificar e comprovar o pagamento de referidas verbas, o que não ocorreu."

(grifou-se)

Compartilho do entendimento da DRJ de origem, adotando-o como razões de decidir. Ocorre que sendo a contribuinte, apesar de intimada, não ter apresentado a documentação necessária para verificação fiscal, realizou-se arbitramento das contribuições, por aferição indireta, o que impossibilita a verificação e identificação das rubricas pagas pela empresa e, consequentemente, impede a exclusão de qualquer rubrica da base de cálculo apurada.

O Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172/66, em artigo 142, dispõe que a autoridade administrativa deve, no lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador, obviamente pressupõe que o contribuinte tenha, antes, cumprido com o seu dever de colaboração nos termos dos artigos 194 e 195 do CTN:

Art.194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo Único - A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art.195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo Único - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Nesse sentido, como não houve pelo contribuinte o cumprimento com o dever de informação, coube ao Fisco, para conciliar a disposição do artigo 142 do CTN ao interesse público indisponível de constituir o crédito tributário, recorrer ao contingenciamento da norma do referido dispositivo legal, pela inversão do ônus da prova.

No presente caso o arbitramento fez-se necessário, devido à falta de apresentação dos documentos fiscais solicitados, conforme esclarecido no Relatório Fiscal. Portanto, constata-se que a aferição indireta encontra-se perfeitamente autorizada, ainda que seja em caráter excepcional.

Ressalta-se uma vez mais que incumbe a quem alega o ônus da prova, por meio da demonstração dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos, portanto, à recorrente, e a

oportunidade de realização se configura na peça de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, em seu art. 16, III e § 4º).

No entanto, a contribuinte limitou-se a apresentar documentos, em impugnação, que não possuíam força probante suficiente para justificar as divergências apontadas pela fiscalização ou hábeis de desconstituir o lançamento realizado por meio da aferição indireta.

Trata-se de ônus exclusivo da contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca as suas alegações. Não verifico que a contribuinte tenha apresentado documentação suficiente para tanto. Alegar e não comprovar é o mesmo que não alegar, principalmente quando o ônus da provar recai sobre aquele que alega.

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373, inciso I, do CPC e artigo 36 da Lei n.º 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Estabelece a Lei n.º 9.784/99 em seu art. 36 que “*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei*”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC: “*Art. 373. O ônus da prova incumbe: I- ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*”

Esse Conselho possui entendimento no mesmo sentido, qual seja, de que diante da ausência de provas não há como reconhecer o afastamento da incidência de contribuição previdenciária sob alegação de que se tratam de verbas não sujeitas a tributação:

VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Impossibilidade da exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária de verbas de natureza indenizatória amparada apenas em alegações genéricas sem provas ou comprovação de que as mesmas integraram o montante lançado. (...) (Acórdão n.º 2201-005.762. Sessão realizada em: 04/12/2019. Relatora: Debora Fofano Dos Santos)

Portanto, ausente a prova documental capaz de ratificar as alegações do recorrente, não há como prover o recurso quanto a este ponto.

### **3.2 Agravamento da multa.**

O acórdão recorrido manteve o agravamento da multa, uma vez que a contribuinte não teria prestado esclarecimentos nem apresentado arquivos digitais quando intimado.

O contribuinte alega que é indevido o agravamento da multa, pois a apuração teria sido efetuada com base na Declaração de Retenção de Imposto de Renda na Fonte dos empregados (DIRF) e, portanto, a fiscalização tinha toda a informação que precisava, tanto que a utilizou sem nunca questionar sua integridade ou veracidade. Ou seja, aduz a contribuinte que

declarou e entregou ao fisco as declarações demonstrando a existência do fato gerador “remuneração dos empregados e terceiros”.

Ainda, informa que não trouxe os documentos requeridos em intimação por eventual desorganização contábil da empresa, que estaria enfrentando dificuldades, além disso alega que “*para não assoberbar os arquivos da receita federal, a Recorrente trouxe como exemplo na impugnação apresentada, 03 casos aleatórios (...)*”.

Refere que a decisão recorrida que manteve o agravamento da multa vai em sentido contrário ao princípio da preservação da atividade empresarial e fomento de empregos, pois acarretaria a demissão de todos os funcionários que laboram na empresa.

Em que pese as alegações expostas, não merece provimento a alegação da recorrente.

No presente caso é devido o agravamento da multa conforme disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 que assim leciona:

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei;

(grifou-se)

Os Termos de Início de Procedimento Fiscal e de Intimação Fiscal foram no sentido de intimar à empresa para que apresentasse documentos indispensáveis ao trabalho fiscal como a contabilidade e as folhas de pagamento de todos os segurados, em meio digital, como previsto no MANAD – Manual Normativo de Arquivos Digitais, o que não foi cumprido pela empresa, de modo que resta correto o lançamento da multa com o seu devido agravamento desta em 50% nos termos do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ainda, deve-se atentar que não são suficientes para o trabalho de fiscalização as Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte dos empregados, sendo permitido que a

fiscalização intime o contribuinte para apresentar documentação complementar se julgar que a apresentada é insuficiente.

A Lei nº 8.212/91 no artigo 33, §§1º e 2º assim determina:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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.

Aliás, correto o entendimento da DRJ de origem quanto as alegações do contribuinte quanto a dificuldades por ele encontradas em atender a fiscalização, consoante trecho do acórdão a seguir reproduzido, o qual adoto como razões de decidir:

“Deve ser esclarecido que a aferição indireta é procedimento excepcional, que representa uma ruptura na sistemática de determinação do valor da obrigação tributária, é aplicada quando não há meio de aferição direta da remuneração efetivamente despendida e tem como objetivo encontrar um valor aproximado, com base em elementos previamente determinados para apuração da base de cálculo. Caso os valores arbitrados sejam diferentes dos valores efetivamente devidos, cabe à empresa fazer prova desse fato.

No caso concreto, como o contribuinte foi regularmente intimado do Termo de Início de Procedimento Fiscal e do Termo de Intimação Fiscal nº 1 e transcorrido o prazo legal para atendimento das intimações, não se manifestou, foi efetuado o lançamento tendo as bases de cálculo das contribuições sido apuradas por meio do método de aferição indireta, conforme autorizado pelos dispositivos legais anteriormente transcritos.

A comunicação da ocorrência de condutas que, em tese, configurem crimes é imperativa, não podendo o auditor-fiscal abster-se desta comunicação, sob pena de apuração de responsabilidade administrativa e penal, de acordo com as previsões legais existentes.

O posterior juízo de valor, quanto à autoria e materialização do crime tributário, é da competência dos membros do Ministério Público Federal e dos Juízes Federais, em sede de denúncia criminal ou de processo judicial, respectivamente, não competindo a este órgão de julgamento a apreciação da referida matéria.

Quanto à alegação de possíveis dificuldades pela qual a empresa estaria passando, verifica-se que referida alegação não tem o condão de eximir a empresa de apresentar todos os documentos quando solicitados pela fiscalização, visto que os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações tributárias são de responsabilidade do sujeito passivo, conforme determina o art. 32, §11º, da Lei nº 8.212/91.

Assim, eventuais dificuldades internas, não podem ser oponíveis à fiscalização como justificativa para deixar de apresentar todos os documentos exigidos pela autoridade administrativa.”

(grifou-se)

Assim, a multa foi aplicada em perfeita consonância com base na Lei nº 8.212/1991, artigo 35-A, c/c o artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei 9.430/1996, legislação essa que regula a matéria, não cabendo à autoridade administrativa dispensar ou reduzir pagamentos de contribuições previdenciárias e os acréscimos legais pertinentes, impostos pela legislação da Seguridade Social.

Considerando que as multas aplicadas estão previstas na lei e não pode este Conselho desconsiderar norma válida no ordenamento jurídico por expressa vedação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972, não há como afastar sua incidência.

Portanto, a preliminar invocada, tratada como mérito, não merece acolhimento, mantendo-se o agravamento da multa nos termos da fundamentação.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do aditamento efetuado via memoriais de e-fls. 1476/1482, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator