



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11274.721063/2021-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.561 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente MUNICIPIO DE CUSTODIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando das partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

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.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. SEM DEMONSTRAÇÃO. INCAPAZ DE INFIRMAR. LANÇAMENTO FISCAL.

A alegação genérica e sem qualquer demonstração não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

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.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, 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. 223 e ss).

Pois bem. O presente processo diz respeito a Autos de Infração (AI's) para a cobrança das contribuições sociais previdenciárias devidas à Previdência Social, mas não declaradas, nas competências de **01/2018 a 12/2019**:

- Incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, parte patronal, inclusive riscos de acidente do trabalho (RAT), no valor de **R\$ 48.854.951,30**;

- E parte dos segurados, arrecadadas mediante desconto nas suas remunerações, no valor de **R\$ 16.555.159,55**;

Bem como, Auto de Infração (AI) para aplicação de multa por infração a obrigação previdenciária acessória:

- Relativa à não apresentação de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, no valor de **R\$ 53.131,80**.

Conforme o Relatório Fiscal, o(s) Auto(s) de Infração foram lavrados em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:

I. DAS AUTUAÇÕES:

1. Em Auditoria Fiscal Previdenciária no MUNICÍPIO DE CUSTÓDIA - PREFEITURA MUNICIPAL, lavrados Autos de Infração (AI's) para lançamento e constituição das contribuições sociais previdenciárias devidas à Previdência Social, mas não declaradas, nas competências de 01/2018 a 12/2019:

- Incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, parte patronal, inclusive riscos de acidente do trabalho (RAT), no valor de R\$ 48.854.951,30;

- E parte dos segurados, arrecadadas mediante desconto nas suas remunerações, no valor de R\$ 16.555.159,55;

1.1. E Auto de Infração (AI) para aplicação de multa por infração a obrigação previdenciária acessória:

- Relativa à não apresentação de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, no valor de R\$ 53.131,80.

1.2. A supressão das contribuições lançadas constitui, em tese, crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

II. DO PROCEDIMENTO FISCAL: DO TRIBUTO OBJETO:

2. O tributo objeto do procedimento fiscal refere-se à contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregado e contribuinte individual, conforme artigos 20, caput, 21, caput, e 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212.

2.1. São também objetos do procedimento fiscal os Fundos Municipais de Saúde (CNPJ: 10.298.546/0001-24), de Assistência Social (CNPJ: 12.135.199/0001-44) e de Educação (CNPJ: 30.971.925/0001-40).

DO INÍCIO E INTIMAÇÕES:

2.2. A Auditoria Fiscal direcionada para fatos geradores específicos, foi iniciada, em 21/06/2021, com a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) ao sujeito passivo, no qual foram relacionados e intimados à apresentação os documentos e informações necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, referentes ao período de janeiro/2018 a dezembro/2019.

2.2.1. Complementada e/ou reiterada a intimação inicial dos documentos e informações necessários à fiscalização, por meio dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) n* 01 e 02.

2.2.2. O sujeito passivo não atendeu às intimações e não apresentou, nem justificou, os documentos e informações solicitados, embaraçando e dificultando, assim, a ação da fiscalização.

DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES:

2.3. A fiscalização realizou procedimentos de auditoria na remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, a partir da análise de documentos e informações arquivados nos sistemas da Receita Federal e em outras fontes, considerando que o sujeito passivo não apresentou os documentos relacionados às contribuições previdenciárias. O que resultou, conseqüentemente, pela falta de documentos e informações necessários à comprovação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, no lançamento das contribuições previdenciárias sob sua responsabilidade por arbitramento/afereção indireta, em conformidade com o artigo 33, parágrafos 2º, 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91, e artigo 148 da Lei nº 5.172 - CTN.

DA FOLHA DE PAGAMENTO:

2.4. A fiscalização intimou, mas o sujeito passivo não apresentou a folha de pagamento, inclusive digital, dos segurados empregados e contribuintes individuais.

2.5. A fiscalização, substitutiva e indiretamente, analisou e considerou no lançamento as informações referentes às remunerações dos segurados informadas em demonstrações de despesa realizada ("doc" "aa", "ab", "ac" e "ad"), consultadas no "site" do Tribunal de Contas do Estado (TCE/PE), relacionadas em "anexo" "c".

DOS SALÁRIOS FAMÍLIA E MATERNIDADE:

2.6. O sujeito passivo não informou em GFIP e não comprovou pagamentos regulares de salários família e maternidade, e, pela falta de documentos e informações necessárias, a fiscalização não pôde analisá-los e considerá-los dedutíveis.

DO REGIME DE PREVIDÊNCIA SOCIAL:

2.7. O sujeito passivo não comprovou possuir Regime Próprio de Previdência Social - RPPS regular e os respectivos segurados vinculados, e, pela falta de documentos e informações necessárias e de discriminação das respectivas remunerações, a fiscalização não pôde analisá-las e desconsiderá-las da base de cálculo.

ANÁLISE E COMPARAÇÃO CONTRIBUIÇÃO DEVIDA X DECLARADA:

2.8. As bases de cálculo e as correspondentes contribuições previdenciárias devidas e incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, aferidas indiretamente, foram confrontadas com as declaradas, quando, então, ficou constatado que as GFIP's informadas não declaram integralmente todas as correspondentes contribuições previdenciárias devidas, demonstradas em "anexo" "aa", "ab", "ac" e "ad".

III. DOS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS E LANÇADAS:

3. As contribuições previdenciárias devidas e lançadas decorrem:

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS - AFERIÇÃO INDIRETA - OMISSÃO EM DECLARAÇÃO

3.1. Das remunerações pagas ou creditadas relativas à prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais, aferidas indiretamente bases de incidência das correspondentes contribuições previdenciárias devidas, mas não declaradas;

3.1.1. E da arrecadação das contribuições devidas pelos segurados, mediante descontos, presumidos feitos, calculadas com base nas respectivas remunerações.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO:

3.2. A partir das bases de cálculo apuradas, aplicadas as alíquotas devidas, foram calculadas as contribuições previdenciárias devidas e, comparadas com as correspondentes declaradas, as devidas mas não declaradas.

3.2.1. Demonstradas e discriminadas nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração, por infração, as bases de cálculo, respectivas alíquotas aplicadas, e/ou contribuições previdenciárias devidas e lançadas.

DAS ALÍQUOTAS APLICADAS:

3.3. Foram aplicadas as seguintes alíquotas sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados da Previdência Social, para cálculo das seguintes contribuições:

a. Segurados empregados:

Contribuição patronal: 20%;

RAT: 2%, para a atividade cujo risco de acidente de trabalho é considerado médio, correspondente, na Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, ao código 8411-6/00 - Administração pública em geral, conforme anexo V do Decreto 3.048, ajustada pelo FAP (Fator Acidentário de Prevenção) igual a 1,7883, em 2018, e 1,9275, em 2019, para, respectivamente, 3,5766% e 3,8550%;

Contribuição do segurado: 8%, alíquota mínima;

b. Contribuintes Individuais:

Contribuição patronal: 20%;

Contribuição do segurado: 11%, alíquota mínima.

DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA:

3.4. Sobre as contribuições devidas, mas não declaradas e/ou recolhidas, incidem a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), estabelecida pela legislação de regência, atualmente vigente, do artigo 35-A da Lei 8.212, acrescido pela Lei 11.941, e disposta no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430;

3.4.1. E os juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um

por cento no mês do pagamento, estabelecidos pela legislação de regência, atualmente vigente, do artigo 35 da Lei 8.212, acrescido pela Lei 11.941, e dispostos no artigo 61, § 3º, da Lei 9.430, conforme cálculo do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

3.5. A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi qualificada em 100% (cem por cento), resultando em 150% (cento e cinquenta por cento), conforme estabelecido no § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430.

3.5.1. Considerando que o sujeito passivo, intimado por meio do Termo de Início e dos Termos de Intimação n.º 01 e 02, desprezou a autoridade tributária, as intimações, e não apresentou, nem justificou a não apresentação dos documentos e informações indispensáveis à verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, mesmo alertado expressamente nos Termos sobre o não atendimento reiterado às intimações, embaraçando e dificultando, assim, a ação da fiscalização.

3.5.2. E obrigando a busca em fontes indiretas das informações necessárias, as quais podem não ter a precisão suficiente para garantir a integralidade das contribuições devidas e a liquidez e certeza do crédito tributário lançado por aferição indireta.

3.5.3. Ação/omissão esta tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência integral de fatos geradores da obrigação tributária principal, o que caracteriza a Sonegação definida no artigo 71 da Lei 4.502.

IV. DA DECLARAÇÃO EM GFIP E DOS RECOLHIMENTOS:

4. As contribuições previdenciárias lançadas não foram regular e espontaneamente declaradas e/ou recolhidas, nem o sujeito passivo comprovou a declaração, em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), e/ou recolhimento, em GPS (Guia da Previdência Social).

4.1. As GFIP's analisadas foram as informadas pelo sujeito passivo antes do início do procedimento fiscal e que constam cadastradas nos sistemas informatizados da Receita Federal (GFIP-WEB), consideradas as relacionadas e identificadas em "anexo" "b".

4.2. São consideradas e deduzidas das contribuições apuradas e devidas, as correspondentes contribuições declaradas como devidas em documento constitutivo de crédito previdenciário, GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), inclusive as declaradas mas não recolhidas.

4.2.1. Mas, o sujeito passivo não comprovou contribuições suficientes e passíveis a apropriar e a deduzir das contribuições lançadas.

V. DA INFRAÇÃO A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E DA MULTA:

5. A fiscalização intimou e reintimou o sujeito passivo, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) e dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) n.º 01 e 02, à apresentação dos documentos e informações relacionados com as contribuições previdenciárias, indispensáveis à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, do período de janeiro/2018 a dezembro/2019.

DA INFRAÇÃO:

5.1. O sujeito passivo não cumpriu regularmente obrigação previdenciária acessória, para cuja seguinte infração foi aplicada a seguinte multa:

Não apresentação de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias:

5.1.1. A fiscalização intimou à apresentação, mas o sujeito passivo não apresentou, nem justificou a não apresentação da folha de pagamento dos segurados empregados e contribuintes individuais.

5.1.2. O que constitui infração à obrigação previdenciária acessória disposta no artigo 33, § 2º, da Lei 8.212, e no artigo 232 do Decreto 3.048.

DA AGRAVANTE:

5.1.3. Constitui circunstância agravante da infração ter o infrator obstado a ação da fiscalização, caracterizada com o não atendimento reiterado e injustificado às intimações, embaraçando e dificultando a apuração precisa e direta e induzindo à aferição indireta das contribuições previdenciárias. Cujas agravantes elevam a multa em 2 (duas) vezes, conforme disposto nos artigos 290, inciso IV, e 292, inciso III, do Decreto 3.048.

DA APLICAÇÃO DA MULTA:

5.2. Por infração aos dispositivos citados da legislação previdenciária fica o responsável sujeito à penalidade administrativa relativa à multa expressamente cominada no artigo 283, inciso II, alínea "j", do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048.

5.2.1. Aplicada, considerando, para efeito de gradação, a ocorrência da circunstância agravante, e, como previsto no inciso III do artigo 292 do RPS, elevada em duas vezes o seu valor mínimo (R\$ 26.565,90), estabelecido na Portaria SEPRT nº 477, de 12 de janeiro de 2021, ou seja, no valor de R\$ 53.131,80.

VI. DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:

6. As infrações constantes das autuações encontram-se fundamentadas na legislação constante do demonstrativo: Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Foi apresentada impugnação em 27/12/2021, anexada às fls.175-209, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

1. O presente processo é nulo, porque ocorreu cerceamento ao amplo direito de defesa, em razão dos autos de infração estarem deficientemente tipificados.
2. Não admite o emprego do método de aferição indireta como procedimento válido na constituição do crédito tributário.
3. Foram indevidamente consideradas com participantes da base de cálculo verbas indenizatórias.
4. Ocorreu bis in idem devido a aplicação da multa de ofício de 150%, no valor de R\$ 53.131,80.

Pedido

5. O sujeito passivo requer:
6. O recebimento da presente manifestação de inconformidade, eis que manejada no devido tempo e modo;
7. O acolhimento da preliminar de nulidade, em razão do manifesto vício formal na sua constituição;

8. Superada a preliminar, pugna pelo acolhimento da presente pretensão defensiva, para fins de julgar improcedentes, em sua integralidade, todas as imputações constantes no auto de infração n.º 11274-721.063/2021-32, eis que baseadas, tão somente em arbitramento, por meio de aferição indireta, excepcionalidade que não poderia ocorrer no caso em tela, bem como por ter realizado lançamento de contribuição previdenciária e para o RAT em face de rubricas de natureza indenizatória como o terço constitucional de férias, a quinzena de afastamento do servidor por motivo de doença ou acidente e as contribuições do sistema "S" sobre as referidas contribuições, bem como pela impossibilidade da cumulação da multa regulamentar com a multa de ofício, na linha da fundamentação;
9. Que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).
10. Protesta ainda, todos os meios de provas inclusive pericial, e pela juntada de provas posteriores, de sorte a que se chegue a mais lúdima JUSTIÇA.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 223 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AFERIÇÃO INDIRETA.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

Estando o Auto de Infração de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, e a Impugnante não apresentar argumentos ou elementos de prova capazes de elidir o lançamento, devendo ser mantida a exigência.

Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé (CTN, Art. 148.).

Todas as atividades exercidas pela administração pública são norteadas pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência,

visando assegurar a estabilidade da ordem jurídica na relação entre o Estado e seus administrados.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.

Impossibilidade de analisar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas supostamente pagas quando, na constituição do crédito previdenciário, a autoridade fiscal não as segrega devido a não apresentação das folhas de pagamentos analíticas pelo sujeito passivo.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. MULTA QUALIFICADA – PRÁTICA REITERADA.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

A declaração de informações inverídicas, durante longo período de tempo, evidencia a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando-se, assim, a multa no percentual de 150%.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Não cabe a realização de diligência ou perícia quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a mera juntada de documentos pelo contribuinte, quando da interposição da impugnação.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 260 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a sua impugnação.

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 é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares e Mérito.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo integralmente (observação fica por conta da retroatividade benéfica que deve ser aplicada neste julgado, por força do art. 106, II, “c”, do CTN), sendo que, em seguida, farei as observações ao caso e que reputo pertinentes para a elucidação do voto. É de se ver:

[...] **PRELIMINARES**

APRECIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade de lei por ser matéria reservada ao Poder Judiciário, corroborada pela presunção de constitucionalidade das leis, decorrente do processo legislativo pátrio, em que há o controle prévio desse aspecto, tanto pelo Poder Legislativo como pelo Chefe do Poder Executivo, que afasta a competência deste órgão julgador administrativo – integrante do Poder Executivo – para considerar inconstitucional ou ilegal, norma que o Congresso Nacional aprovou e Presidente da República promulgou.

Por certo que tal presunção não é absoluta, podendo ser afastada pelo controle posterior de competência do Poder Judiciário, em cuja hipótese, caberia à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor; somente se tivesse sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução; ou se houvesse decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Ademais, o Decreto n.º 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, expressamente, vedou tal hipótese:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Portanto, deve a administração observar a lei vigente, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e, na falta de declaração de inconstitucionalidade, nos termos retrocitados, o julgamento administrativo cinge-se a aplicar a lei disciplinadora da matéria.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...*”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, o interessado não pode usufruir dos

efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “*inter pars*” e não “*erga omnes*”.

A hipótese de efeito vinculativo de decisões judiciais foi estabelecida na Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, e contempla somente as súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Portanto, as decisões judiciais e também administrativas, mesmo que reiteradas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário, e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

MÉRITO

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AFERIÇÃO INDIRETA.

O interessado requer a improcedência do feito, aduzindo cerceamento do seu direito de defesa, que expõe em sua impugnação:

PRELIMINAR DE NULIDADE:

Cerceamento ao amplo direito de defesa - A preliminar de NULIDADE consiste no fato de o Auto de Infração, está deficientemente tipificado. Explica-se.

Observa-se, no bojo dos autos de infração, a existência de um amontoado de dispositivos legais, dificultando sobremaneira a identificação exata de qual foi o cerne do descumprimento tributário.

A referência a muitos dispositivos é o mesmo que não os mencionar visto que concorre da mesma forma para cercear o amplo direito de defesa do contribuinte.

Efetivamente, não se sabe se é pior deixar de mencionar o dispositivo ou se indicar um sem-número deles, porque também no segundo caso, o fisco está jogando, indeterminadamente, sem especificar aquele que se aplica à situação proposta no lançamento.

De fato, a falta de dispositivo legal específico, além de cerceamento ao amplo direito de defesa, também deixa de preencher mais um requisito formal indispensável no que afronta o princípio da legalidade.

É que, em se tratando de exigência fiscal, esta, só é válida se houver lei (artigo 150, I da CF e 97 do CTN), e se não foi tipificado adequadamente é porque inexistente obrigação prevista em lei a ser cumprida.

Ausente o dispositivo legal, quatro consequências são inevitáveis: em primeiro lugar não pode ter força perante o contribuinte à vista do princípio da legalidade; e segundo, o

contribuinte tem cerceado o seu sagrado direito de defesa; em terceiro lugar, nosso direito privado tem consagrado que são NULOS todos os atos que deixarem de cumprir as formas prevista em lei (artigo 82 do Código Civil), preceptivo este aplicável ao sistema tributário por força dos artigos 109 e 110 do

CTN; e por última fere os princípios norteadores do lançamento inscrito no art. 142 do CTN, que é a clareza na proposição do lançamento.

De efeito a questão se exaure na preliminar, mas ainda que para argumentar, não seja aceita, no mérito é de ser julgada improcedente a contenda conforme se observará a seguir.

Informa-se que o devido processo legal é assegurado pelas leis e atos que normatizam o desenvolvimento do processo administrativo fiscal. Os princípios da ampla defesa e do contraditório são prestigiados na medida em que as mesmas normas permitem ao impugnante apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julgou relevantes, fundamentados nas razões de direito que entendeu aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considerou necessárias, participando assim na formação do provimento que pretende obter.

O relatório fiscal objetiva a exposição dos fatos geradores da obrigação previdenciária, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensejar ao crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

A auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pela própria interessada, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, bem como os enquadramentos legais das aplicações dos autos de infração, de forma clara e precisa, permitindo à impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Nota-se, pelos termos que constam da sua impugnação, bem como pelos documentos por ela acostados aos autos, que o interessado compreendeu de forma clara os procedimentos e a forma de exposição por meio dos relatórios e documentos anexos ao Relatório de Procedimento Fiscal.

Ademais, o procedimento para a consecução do lançamento de ofício será iniciado por intimação ao interessado para prestar esclarecimentos, quando estes forem necessários. A contrário sensu, se a autoridade lançadora dispuser de todos os elementos necessários ao lançamento e entender dispensável a intimação para prestar esclarecimentos, ou nos casos de não atendimento pelo contribuinte, o processo de lançamento de ofício será iniciado com a ciência do lançamento.

Ainda que posteriormente se constate que os eventuais esclarecimentos prévios do contribuinte elidiriam o lançamento, não é por sua falta que decorre a nulidade de todo o procedimento. Isto somente ocorreria se ficasse comprovado prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

A propósito, como ilustração, cabe transcrever ementa do Conselho de Contribuintes nesse sentido:

“AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE – Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa pelo fato de a fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo” (Ac. 1º CC 103-10.196/90).

Efetivamente, na fase processual, que se inicia com a impugnação tempestiva, pode o sujeito passivo exercer na plenitude o seu direito de defesa, trazendo as razões de fato e de direito que embasem suas pretensões.

Pelos Relatórios Demonstrativos dos Autos de Infração, verifica-se que constam todas as informações necessárias ao entendimento, tais como competência de fiscalização,

arrecadação e cobrança; enquadramento legal, código de receita; acréscimos legais – multa e juros, etc...

Tais itens, todos pertinentes aos autos de infração efetuados, com efeito, dizem respeito às contribuições exigidas; aos acréscimos que estão sujeitas e à competência da autoridade lançadora.

O lançamento foi realizado de acordo com o que dispôs a lei sobre a matéria, de modo que, se há incompatibilidade e incoerência, estas estão estabelecidas legalmente e devem ser obedecidas pela autoridade administrativa, não podendo por ela ser afastada.

Verifica-se que, no decorrer da ação fiscal, por intermédio de emissões, pela autoridade **fiscal, do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF e de Termos de Intimações Fiscais, foi instado** a participar via apresentação de documentos pertinentes, mas por sua vez omitiu-se parcialmente, fato que culminou na lavratura de auto-de-infração por descumprimento de obrigação acessória. Assim como, a auditoria fiscal esclareceu que a obtenção das bases de cálculos dos fatos geradores foram em consulta ao site do TCE/PE pois, mesmo tendo sido intimado por duas vezes para apresentar a documentação pertinente, o interessado ficou-se inerte, conforme consta do teor do Refisc:

DO INÍCIO E INTIMAÇÕES:

2.2. A Auditoria Fiscal direcionada para fatos geradores específicos, foi iniciada, em 21/06/2021, com a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) ao sujeito passivo, no qual foram relacionados e intimados à apresentação os documentos e informações necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, referentes ao período de janeiro/2018 a dezembro/2019.

2.2.1. Complementada e/ou reiterada a intimação inicial dos documentos e informações necessários à fiscalização, por meio dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) nº 01 e 02.

2.2.2. O sujeito passivo não atendeu às intimações e não apresentou, nem justificou, os documentos e informações solicitados, embaraçando e dificultando, assim, a ação da fiscalização.

DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES:

2.3. A fiscalização realizou procedimentos de auditoria na remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, a partir da análise de documentos e informações arquivados nos sistemas da Receita Federal e em outras fontes, considerando que o sujeito passivo não apresentou os documentos relacionados às contribuições previdenciárias. O que resultou, conseqüentemente, pela falta de documentos e informações necessários à comprovação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, no lançamento das contribuições previdenciárias sob sua responsabilidade por arbitramento/aferição indireta, em conformidade com o artigo 33, parágrafos 2º, 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91, e artigo 148 da Lei nº 5.172 - CTN.

DA FOLHA DE PAGAMENTO:

2.4. A fiscalização intimou, mas o sujeito passivo não apresentou a folha de pagamento, inclusive digital, dos segurados empregados e contribuintes individuais.

2.5. A fiscalização, substitutiva e indiretamente, analisou e considerou no lançamento as informações referentes às remunerações dos segurados informadas em demonstrações de despesa realizada ("doc" "aa", "ab", "ac" e "ad"), consultadas no "site" do Tribunal de Contas do Estado (TCE/PE), relacionadas em "anexo" "c".

DOS SALÁRIOS FAMÍLIA E MATERNIDADE:

2.6. O sujeito passivo não informou em GFIP e não comprovou pagamentos regulares de salários família e maternidade, e, pela falta de documentos e informações necessárias, a fiscalização não pôde analisá-los e considerá-los dedutíveis.

Caso o seu objetivo fosse, de fato, identificar com assertividade as contribuições devidas à Previdência Social, Caberia tão somente ao interessado apresentar à fiscalização a documentação requisitada via emissão de TIFs. Fato que não ocorreu.

Entende-se, portanto, que foi correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, ao constituir o presente crédito por aferição indireta, via consulta aos bancos de dados do TCE/PE, cujo método adotado na apuração das bases de cálculo tem respaldo legal no art. 148 do Código Tributário Nacional.

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Uma vez corretamente demonstrada pela autoridade fiscal a ocorrência da infração, o ônus da prova em contrário de que não houve o fato infringente compete ao sujeito passivo, que no presente caso não cumpriu com o seu dever legal de fornecer à fiscalização os elementos de que esta necessitava para desenvolver seu trabalho e apurar o efetivo cumprimento da obrigação previdenciária. Vale lembrar que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza. Como diz a doutrina de Leandro Paulsen:

“Jamais pode o contribuinte se furtar à fiscalização. Poderá, sim, opor-se aos efeitos de eventual lançamento que entenda ilegal. Ocorre, com frequência, uma confusão entre atividade de fiscalização tributária e seus efeitos. Contra aquela, o contribuinte não pode se opor, tendo inclusive o dever legal de facilitá-la; contra esses, tem abertas inúmeras vias, nas esferas administrativas e judicial, para deduzir seu eventual inconformismo”(in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência, 6ª. ed, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2004, p. 1237).

A organização e disponibilização da documentação fiscal é responsabilidade do contribuinte, conforme disposto no art. 225 § 5o do RPS/99, abaixo transcrito. Confira-se o que diz o citado art. 225 § 5o do RPS/99, *in verbis*:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I-preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

II-lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III-prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

V-encaminhar ao sindicato representativo da categoria profissional mais numerosa entre seus empregados, até o dia dez de cada mês, cópia da Guia da Previdência Social relativamente à competência anterior; e

VI- afixar cópia da Guia da Previdência Social, relativamente à competência anterior, durante o período de um mês, no quadro de horário de que trata o art. 74 da Consolidação das Leis do Trabalho.

§5ª A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no § 22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes (grifei)

Sendo, portanto, totalmente adequada e plausível a utilização de dados obtidos por intermédio de outros documentos oficiais, elaborados pelo próprio sujeito passivo e entregues ao TCE/PE, para fins de mensuração, mesmo que aproximada, dos valores a serem constituídos, cabendo ao sujeito passivo apresentar documentos comprobatórios para fins de ajuste ao que de fato ocorreu.

Extrai-se dos autos que a autuação foi devidamente formalizada e motivada com atendimento das formalidades essenciais, e incumbe ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário, segundo mandamento expresso na Lei nº 9.784/99, Art. 36:

“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 art. 37 desta Lei”.

Conclui-se, portanto, que o presente auto de infração não padece de nulidade, pois cumpriu todas as determinações legais referentes a contribuição social exigida nos autos, os quais permitem a ampla defesa da contribuinte. Por esta razão, os demais pedidos formulados serão apreciados como sendo de improcedência do lançamento.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.
IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.**

Parte do presente lançamento refere-se a pagamentos realizados a colaboradores do município não abarcados pelo Regime Próprio de Previdência e a contribuintes individuais.

Em sua impugnação, o interessado discorre, em abstrato, acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre algumas verbas trabalhistas, mesmo aparentando não saber informar se tais verbas teriam sido incluídas nas bases de cálculos pela autoridade fiscal.

Pelas argumentações apresentadas na impugnação, acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas trabalhistas, verifica-se que o interessado não combate pontualmente e diretamente os referidos levantamentos, cuja relação de segurados e bases de cálculos não foram extraídas das suas folhas de pagamentos em razão da não apresentação, mas sim por intermédio do batimento entre as suas GFIPs e os relatórios apresentado ao TCE – Pernambuco (fls. 35 a 42), onde se verifica que as remunerações informadas não estão segregadas por verbas.

Caberia ao sujeito passivo, em sede de impugnação, apresentar provas documentais, para cada um dos seus colaboradores relacionados nos referidos relatórios, demonstrando que determinadas verbas estariam, ou não, incluídas indevidamente no cálculo das contribuições previdenciárias ora constituídas.

Informa-se, que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, não sendo admitida impugnação genérica, por negação geral ou em abstrato, situação em que o lançamento será considerado não impugnado, haja vista o que dispõe o art. 17 do mesmo Decreto: “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*”

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. MULTA QUALIFICADA - PRÁTICA REITERADA.

A Fiscalização qualificou a multa aplicada sob os seguintes argumentos:

DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA:

3.4. Sobre as contribuições devidas, mas não declaradas e/ou recolhidas, incidem a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), estabelecida pela legislação de regência, atualmente vigente, do artigo 35-A da Lei 8.212, acrescido pela Lei 11.941, e disposta no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430;

3.4.1. E os juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, estabelecidos pela legislação de regência, atualmente vigente, do artigo 35 da Lei 8.212, acrescido pela Lei 11.941, e dispostos no artigo 61, § 3º, da Lei 9.430, conforme cálculo do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

3.5. A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi qualificada em 100% (cem por cento), resultando em 150% (cento e cinquenta por cento), conforme estabelecido no § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430.

3.5.1. Considerando que o sujeito passivo, intimado por meio do Termo de Início e dos Termos de Intimação nº 01 e 02, desprezou a autoridade tributária, as intimações, e não apresentou, nem justificou a não apresentação dos documentos e informações indispensáveis à verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, mesmo alertado expressamente nos Termos sobre o não atendimento reiterado às intimações, embaraçando e dificultando, assim, a ação da fiscalização.

3.5.2. E obrigando a busca em fontes indiretas das informações necessárias, as quais podem não ter a precisão suficiente para garantir a integralidade das contribuições devidas e a liquidez e certeza do crédito tributário lançado por aferição indireta.

3.5.3. Ação/omissão esta tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência integral de fatos geradores da obrigação tributária principal, o que caracteriza a Sonegação definida no artigo 71 da Lei 4.502.

O interessado reclama que na aplicação da multa de 150% ocorreu bis in. Ocorre que, na apreciação da lide, inicialmente é preciso delimitar a competência deste colegiado administrativo, ressaltando também o caráter vinculado da atividade fiscal.

Não cabe a este Julgador questionar a legalidade da norma do ponto de vista da razoabilidade, proporcionalidade, finalidade e adequação do comando legal.

Relativamente à multa aplicada, transcreve-se a Lei nº 9.430 de 1996, art. 44, I e § 1º, *verbis*:

Lei nº 9.430 de 1996:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

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

As disposições legais referidas no inciso acima para definição de intuito de fraude têm a seguinte redação:

Lei nº 4.502 de 1964:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – *Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.*

A fraude fiscal, pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na fraude sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada/agravada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraudar ou de sonegar.

Como se pode observar, no caso em questão restou devidamente comprovada a existência de uma ação constante e repetitiva do contribuinte.

A contumácia com que essa ação se repetiu demonstra o caráter intencional do procedimento adotado pelo sujeito passivo (dolo). Tal conduta, sem sombra de dúvidas, retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador das contribuições, o que justifica a qualificação da multa.

Destarte, constatado que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, deve ser mantida a multa de ofício.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O sujeito passivo requer sejam realizadas diligências e perícias, a fim de verificar a liquidez e certeza dos créditos compensados, bem como lhe seja deferida a oportunidade de realizar sustentação oral, por ocasião do julgamento do processo.

A produção de diligência ou perícia, antes de qualquer outra razão, tem por finalidade firmar o convencimento do julgador, ficando a seu critério indeferir o seu pedido se entendê-las desnecessárias, conforme o art. 11 da Portaria RFB nº 10.875/2007, que assim dispõe:

Art. 11. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 15.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 7º.

No presente caso, entende-se que constam nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indeferindo, por prescindível, o pedido de diligência, devendo o julgamento ser procedido de acordo com as provas que já constam do processo, que são suficientes para o deslinde da questão.

Em face do exposto, fica indeferido o pedido de realização de diligências e perícias.

CONCLUSÃO

Posto isto e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, pela manutenção do crédito de contribuições previdenciárias.

Inicialmente, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, minuciosamente, o fato gerador da obrigação em comento, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

E, ainda, entendo que foram oferecidas ao recorrente todas as informações relevantes para apresentar sua defesa. Tanto o foi que, tempestivamente, o sujeito passivo impugnou o lançamento, demonstrando conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto n.º 70.235/1992 e na Lei n.º 8.212/91, bem como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afasto a preliminar arguida.

Em relação à aferição indireta, 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 Relatório Fiscal (e-fls. 27 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.

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.

Conforme visto, com a documentação obtida através do Site do TCE, a Auditoria levantou a Base de Cálculo das remunerações pagas a todos os Segurados, tendo com isso apurado e lançado os devidos créditos tributários.

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.

Ademais, em seu apelo recursal, o recorrente discorre, em abstrato, acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre algumas verbas trabalhistas, mesmo aparentando não saber informar se tais verbas teriam sido incluídas nas bases de cálculos pela autoridade fiscal.

Pelas argumentações apresentadas, acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas trabalhistas, verifica-se que o sujeito passivo não combate pontualmente e diretamente os referidos levantamentos, cuja relação de segurados e bases de cálculos não foram extraídas das suas folhas de pagamentos em razão da não apresentação, mas sim por intermédio do batimento entre as suas GFIPs e os relatórios apresentado ao TCE, nos quais se verifica que as remunerações informadas não estão segregadas por verbas.

Acresça-se que, a um, as bases de cálculo consideradas nos lançamentos impugnados foram apuradas por aferição indireta, o que impossibilita a identificação das verbas efetivamente pagas pelo contribuinte aos seus servidores; a dois, que o contribuinte, de qualquer sorte, não trouxe aos autos qualquer elemento de prova, no sentido de demonstrar a inclusão, nas peças de autuação, das verbas por ele postas em destaque.

Tem-se, portanto, que caberia ao sujeito passivo apresentar provas documentais, para cada um dos seus colaboradores relacionados nos referidos relatórios, demonstrando que determinadas verbas estariam, ou não, incluídas indevidamente no cálculo das contribuições previdenciárias ora constituídas.

A propósito, a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, não sendo admitida impugnação genérica, por negação geral ou em abstrato, situação em que o lançamento será considerado não impugnado,

haja vista o que dispõe o art. 17 do mesmo Decreto: “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*”

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, quando o ônus de demonstrar o contrário lhe pertence.

Em outras palavras, note-se, pois, que o contribuinte, de sua parte, não se desincumbiu do ônus, que lhe cabia, na medida em que não trouxe aos autos qualquer elemento de prova no sentido de infirmar os valores das bases de cálculo apuradas pela auditoria fiscal.

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.

Fato é que as alegações trazidas pelo sujeito passivo estão desacompanhadas de provas, tendo o sujeito passivo apresentado sua insatisfação de forma genérica, sem identificar de forma precisa os valores que entendem serem incorretos.

No caso dos autos, as alegações trazidas pelo recorrente, além de serem genéricas, estão desacompanhadas de qualquer prova apta a gerar a convicção deste Relator.

Aqui oportuno frisar que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, de modo que simples alegações, desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente os fatos geradores, de modo que a mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de descaracterizar o trabalho efetuado pelo Auditor-Fiscal, pelo que persistem os créditos lavrados por intermédio dos Autos de Infração em suas plenas integralidades.

O sujeito passivo sequer demonstrou, com clareza e exatidão, o montante que considera ter sido tributado, indevidamente, de modo que simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

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.

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.

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.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

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 n.º 1.338.133/MG, REsp n.º 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp n.º 811.416/SP).

Por fim, sobre a alegação acerca da impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, estribada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, sob a alegação de ocorrência de *bis in idem*, o entendimento deste Relator coincide com o adotado pela decisão recorrida, cabendo destacar que o sujeito passivo não tece considerações a respeito da ausência de dolo específico atinente à prática dos delitos previstos pelos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, concentrando sua alegação apenas na ocorrência de *bis in idem*.

E, ainda, sequer é possível falar em “dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”, eis que se trata de efetiva interpretação da legislação tributária e adequação ao fato concreto, não sendo possível, portanto, alegar o art. 112, do CTN, a fim de afastar o cumprimento de dever legal.

Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de

prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso, devendo ser aplicado apenas a retroatividade da multa, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei n.º 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, por força da nova redação do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite