



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720011/2021-66
ACÓRDÃO	2201-011.939 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRETA COMERCIO E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO.

A realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. É desnecessária a conversão do julgamento em diligência, quando o pedido se fundamenta na elucidação de matéria contábil ou de argumentos jurídicos ao alcance do órgão julgador. desnecessário o exame pericial à solução da controvérsia. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais, cuja produção compete ao recorrente.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MENÇÃO A DISPOSITIVO DO CTN.

Não há que se falar em alteração de critérios jurídicos quando a decisão recorrida apenas cita artigo do Código Tributário Nacional, lei de normas gerais, sem promover qualquer alteração no lançamento ou em sua fundamentação.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO. REVISÃO DO VALOR LANÇADO. POSSIBILIDADE.

Determina a Lei nº8.212/91, em seu artigo 33, parágrafo 3º, que havendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, cabe à Receita Federal do Brasil, por meio de seus Auditores-Fiscais, efetuar o lançamento do valor devido de ofício, cabendo ao contribuinte suportar a inversão do ônus da prova. Apresentados os documentos hábeis e idôneos destinados a quantificar o tributo devido, caberá a revisão dos valores lançados.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ESCLARECIMENTOS. NÃO CABIMENTO.

A multa de ofício agravada deve ser afastada nas hipóteses em que a autoridade fiscal já detém de informações suficientes para concretizar a autuação, quando o não atendimento às intimações fiscais não obsta a lavratura do auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (suplente convocado), Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 02-48), com relatório fiscal às fls. 49-90, versa sobre a exigência de contribuição previdenciária patronal; contribuição previdenciária dos segurados que prestaram serviços à Recorrente; e contribuições de terceiros (SENAC, SESC, INCRA, salário educação e SEBRAE), todas incidentes sobre a folha de pagamentos da Recorrente. O lançamento decorreu da constatação de diferenças entre os valores registrados nos balancetes contábeis mensais e as GFIP e RAI, uma vez que os valores declarados na GFIP e RAI eram inferiores.

Tendo em vista que os documentos apresentavam divergências e que a Recorrente não apresentou novos documentos, quando intimada a tanto, aptos a possibilitar aferir a base efetiva dos tributos autuados, o lançamento foi realizado por aferição indireta.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 323-358), argumentando em síntese:

- a) que, em razão de dificuldade de acesso ao sistema GFIPWEB, necessita de maior prazo para poder impugnar os fatos constantes do relatório fiscal em razão da necessária análise detalhada das informações constantes do sistema;
- b) que, o procedimento de aferição indireta se mostra ilegal por três motivos: i) a necessária comprovação, pelo Fisco de tentativa de pesquisa em outra base; ii) a necessidade de justificação da eleição da base de aferição; iii) em razão da inadequação dos Balancetes Mensais Contábeis constantes da ECD como base da aferição em razão de sua transitoriedade;
- c) que o quadro fático precisa ser corrigido, uma vez que a impugnante não teve seu pedido de dilação de prazo deferido, o que foi motivado pelo período de pandemia, e que – dos próprios documentos juntados pelo Fisco – verifica-se a necessidade da garantia do princípio da verdade material por meio da comprovação da real base de cálculo do lançamento;
- d) que o processo precisa ser baixado em diligência para comprovação dos valores efetivamente retidos pelos tomadores e resposta aos quesitos formulados;
- e) que a multa de 75% é inaplicável ao caso concreto;

Pede, em preliminar, a concessão de prazo suplementar para impugnação e, no mérito, a procedência da impugnação em razão da necessária fundamentação da escolha da base de cálculo do lançamento, além de subsidiariamente, baixar os autos em diligência para reconhecer a comprovação dos recolhimentos mencionados e a nulidade da multa de ofício aplicada.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 391-409) pela improcedência da Impugnação, mantendo a integralidade do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO. REVISÃO DO VALOR LANÇADO. POSSIBILIDADE.

Determina a Lei nº8.212/91, em seu artigo 33, parágrafo 3º, que havendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, cabe à Receita Federal do Brasil, por meio de seus Auditores-Fiscais, efetuar o lançamento do valor devido

de ofício, cabendo ao contribuinte suportar a inversão do ônus da prova. Apresentados os documentos hábeis e idôneos destinados a quantificar o tributo devido, caberá a revisão dos valores lançados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CONTRADITÓRIO, AMPLA DEFESA. PROVA.

A ampla defesa se consubstancia na garantia do contraditório instaurado pela impugnação. Comprovado o direito de crédito do Fisco, cabe ao sujeito passivo a comprovação dos fatos modificativos, impeditivos e extintivos desse direito. Meras alegações, sem juntada de documentos, sem correlação lógica entre os argumentos esposados e a tese apresentada, não tem o condão de demonstrar os fatos modificativos, impeditivos e extintivos do direito de crédito.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS. EXIGÊNCIA.

O pedido de perícia deve ser enunciado segundo requisitos constantes do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, cabendo, segundo o artigo 18 do mesmo diploma legal, à Autoridade Julgadora decidir sobre seu cabimento.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL PREVISTO EM LEI. CABIMENTO.

O descumprimento de obrigação tributária enseja a sanção prevista em lei. O lançamento de ofício, por expressa determinação legal, deve ser acompanhado pela multa determinada pela lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 426-468), reiterando os argumentos da impugnação, pedindo ao final:

- a) prazo complementar para demonstrar o valor correto do lançamento;
- b) a procedência do recurso, reconhecendo a ausência da necessária fundamentação por parte da fiscalização em expor razoável e adequadamente os motivos de fato e de direito para apurar a Base de Cálculo, de forma pormenorizada e por rubrica, especialmente por estar constatado o erro material entre as ECDs utilizadas e os SPEDs recepcionados pela Receita Federal do Brasil, bem como não considerar o quadro fático exposto nos autos, mas utilizar tão somente informações extraídas da ECD/GFIP/RAIS, devendo ser cassada a decisão de fls. 49 – 91 do processo nº 15588-720.011/2021-66, nos termos da fundamentação supra, de modo a considerar que os valores apurados pela Fiscalização não representam a verdade material, mas verdadeira sanção ao contribuinte por

ter transmitidos as informações passadas por seus tomadores, que ao final estavam em dissonância com os normativos vigentes;

- c) Subsidiariamente, sejam os presentes autos baixados em diligência para i) apuração dos valores efetivamente declarados em GFIP, verba a verba, bem como os valores retidos em GPS pelos tomadores de serviços, intimando-os a prestarem as informações necessárias e as respectivas GPSs, devendo-se considerar as informações bancárias prestadas pela Recorrente nos presentes autos a fim de se alcançar a verdade material trazida nesta manifestação e ii) seja recalculado valor total apurado da base de cálculo para contribuições previdenciárias, não devendo ser considerado as ECDs notadamente imprestáveis para fins de apuração do crédito total, nos termos da fundamentação supra e iii) que seja valorada as SPEDs de 2016 e 2017 recepcionadas pela Receita Federal do Brasil em detrimento as ECDs;
- d) Alternativamente, sejam reconhecidos a efetiva comprovação do recolhimento total de valor de R\$37.884.872,72, restando apenas o valor de R\$713.780,395 a ser lançado e recolhido;
- e) A nulidade da multa de ofício por lançamento de ofício, vez que não configurada a hipótese geradora da referida multa sancionadora, conforme fundamentação; e
- f) Alternativamente, a nulidade das multas por cumulação de sanções.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Como relatado, a autuação, versa sobre a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos da Recorrente, em virtude de se ter constatado diferenças entre os valores registrados nos balancetes contábeis mensais e as GFIP e RAI, uma vez que os valores declarados na GFIP e RAI eram inferiores. A este respeito, o Relatório Fiscal, assim se manifestou:

4.1.1.3. Em decorrência de a empresa ter declarado em GFIP valores inferiores aos valores registrados nas contas de salário de contribuição dos Balancetes Contábeis Mensais, não declarando todas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, realizamos o lançamento das Contribuições Previdenciárias e Sociais sobre a diferença entre os valores registrados nos Balancetes Contábeis Mensais e os valores declarados em GFIP referentes ao período de 01/2016 a 12/2017 e décimo terceiro.

A defesa do Recorrente foi por ele mesmo sumarizada como se segue:

[...] questão em voga está em saber (i) cerceamento do direito de defesa por falta de identificação da base de cálculo utilizada (ii) quais são pressupostos para o arbitramento da base das contribuições previdenciárias e de terceiros em caso de omissão de informações ou prestação deficiente, (iii) quais as fundamentações necessárias e suficientes para se adentrar no arbitramento, (iv) em se arbitrando, se é necessário justificar a escolha da nova base de aferição direta, (v) e quais são as escolhas possíveis e impossíveis de base no arbitramento, bem como (vi) se é cabível multa de ofício quando todas as informações foram declaradas pelo contribuinte, (vii) se é cabível multa isolada e multa agravada cumulativamente quando o contribuinte não presta todas as informações solicitadas pela autoridade fiscal e, por fim, (viii) quando o pedido de diligência é pertinente e deve ser deferido e quando não.

Da nulidade do acórdão por alteração de critério jurídico

Inicialmente, o Recorrente afirma que a decisão recorrida é nula pois teria inovado em relação ao auto de infração ao mencionar o art. 149, III, do CTN como fundamento da autuação e como fundamento da aplicação da multa de 75%.

Caracteriza-se a mudança de critério jurídico (i) quando a autoridade administrativa, sem incorrer em erro evidente, altera sua interpretação da lei, substituindo um entendimento (materializado em lançamento) por outro (modificando o lançamento realizado), ou (ii) quando escolhe uma dentre diversas opções legais para o lançamento, optando posteriormente por outra que resulta normalmente em maior tributação. Ambas são vedadas pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional.

No presente caso, porém, não há que se falar em alteração do critério jurídico. O fundamento da autuação está correto e foi analiticamente descrito no relatório que acompanha o auto de infração, tal como o fundamento para utilização da metodologia de aferição indireta. A menção ao art. 149, III, do Código Tributário Nacional não inova de qualquer maneira o lançamento e na ausência de inovação, não se pode falar em mudança de critério jurídico.

Rejeito, então, a preliminar arguida.

Do pedido de dilação de prazo para apresentação de documentos e do pedido de conversão do julgamento em diligência

Em relação ao pedido de dilação de prazo, tendo em vista que os documentos poderiam ter sido apresentados em conjunto com o recurso aqui julgado, e considerando a inexistência de fundamento legal a autorizá-lo — sobretudo em face do art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/1972 — o indefiro.

Também deve ser indeferido o pedido de conversão do julgamento em diligência, tendo em vista que em nada contribuirá para o deslinde da questão controvertida. Isto se depreende dos próprios quesitos propostos pelo Recorrente, os quais poderiam ser respondidos

por ele mesmo, em nada agregando à verdade material trazer para os autos a interpelação do fiscal como por ele pretendido.

Assim, rejeito o pedido de conversão do julgamento em diligência.

Do cerceamento do direito de defesa por falta de identificação da base de cálculo utilizada no lançamento

Afirma o Recorrente (fl. 435) que o lançamento é nulo, uma vez que o relatório fiscal “[...] em nenhum momento identifica quais as rubricas lançadas nas folhas de pagamento são divergentes com o entendimento da Fiscalização para que incida as Contribuições Previdenciárias. O fundamento utilizado foi unicamente a diferença dos balancetes mensais e a GFIPs, sem ao menos indicar quais verbas a Fiscalização considerou como elegíveis à tributação.” A seu ver, a autoridade fiscal deveria ter exposto pormenorizada e individualmente os motivos pelos quais cada uma das rubricas deveria ser considerada salário de contribuição. E mais (fl. 436):

A Autoridade Fiscal não foi contundente em explicar o porquê os registros I300, devidamente apresentados, não são servíveis para apurar a correta base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, não apontou quais rubricas são verbas remuneratórias e quais são verbas indenizatórias, não informou se na remuneração paga aos colaboradores do Recorrente estavam incluídas as despesas com alimentação e transportes.

Sem razão, contudo, o Recorrente. A este respeito, destaco que o relatório fiscal resgata o histórico da fiscalização, no intuito de evidenciar a recusa do Recorrente em apresentar os documentos solicitados:

3.2.1. O Procedimento Fiscal na empresa CRETA foi desenvolvido na modalidade Fiscalização, tendo sido instaurado através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal- TDPF - Fiscalização nº 0510100.2020.00012, objetivando a análise da regularidade fiscal referente às Contribuições Previdenciárias e Sociais da empresa e iniciado com o Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF com ciência pessoal em 24.01.2020.

[...]

3.3.3. A empresa foi cientificada pessoalmente do TIPF em 24.01.2020, sendo assinado por Valnei Conceição Santana, representante da empresa, conforme Procuração, nº de Registro 1.194AD714300-4, expedida em 29/09/2015.

3.3.4. Em 17/02/2020, conforme Termo de Solicitação de Juntada, a empresa apresentou somente a 7ª Alteração Contratual datada de 18/03/2011, Procuração e RG do Representante através DCC, nº 10.271.022878/2020-11. A empresa anexou também uma Petição solicitando a dilação do prazo para apresentação dos arquivos relativos às Folhas de Pagamento formato do Manual Normativo de Arquivos Digitais-MANAD, em virtude da alegação de problemas nos sistemas da empresa.

3.3.5. Em 17/02/2020 foi concedido o prazo de mais 20 dias corridos à empresa, contados a partir de 17/02/2020, para apresentação do arquivo MANAD. O prazo para apresentação do arquivo MANAD seria dia 09/03/2020. A empresa não apresentou o arquivo MANAD, nem apresentou explicações para não apresentação.

[...]

3.3.11. A empresa foi cientificada eletronicamente em 11/08/2020, porém não apresentou a documentação, nem justificativas para não apresentação dos documentos.

[...]

3.3.13. A empresa foi cientificada do TIF 03 eletronicamente em 07/08/2020. Novamente a empresa não cumpriu a Intimação, nem justificou o descumprimento.

[...]

3.3.16. Em 04/12/2020 intimamos o Sujeito Passivo, através do TIF 05, para que apresentasse os arquivos formato MANAD e procedesse ao envio da Escrituração Contábil Digital-ECD, em razão dos arquivos enviados não conterem os lançamentos relativos ao livro diário. A empresa foi cientificada eletronicamente em 14/12/2020, novamente a empresa ignorou a Intimação, não apresentando os arquivos MANAD, nem efetuando a transmissão completa dos arquivos da ECD”.

Caracterizada a recusa em colaborar com o procedimento fiscal e a sonegação de informações necessárias ao lançamento, aplica-se a hipótese dos dispositivos citados, o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, o art. 233, do Decreto nº 3.048/99 e os arts. 446 e 447, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

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

§ 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 exhibir todos os documentos e

livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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).

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.* (Lei nº 8.212/91)

*

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

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. (Decreto nº 3.048/99)

*

Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

(...)

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

(...) IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo: (grifo nosso)

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização; b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo; c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 3º No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. *(Instrução Normativa RFB nº 971/2009)*

Cotejando as normas acima com o que foi narrado no relatório fiscal, conclui-se que as ações adotadas enquadram-se nas hipóteses normativas acima, o que ratifica a legalidade do procedimento: (i) identificação de irregularidades; (ii) solicitação de informações; (iii) inércia no envio das informações por parte do contribuinte; (iv) apuração indireta das contribuições; (v) lançamento de ofício; (vi) abertura de contraditório.

Veja-se, ainda, que a leitura dos quesitos de diligência propostos pelo Recorrente aponta para uma errônea compreensão da dinâmica probatória. O que o Recorrente parece pretender — e que se evidencia da leitura dos quesitos propostos para o pedido de diligência indeferido — é se fazer substituir por um terceiro (o agente fiscal) na produção da prova documental que lhe compete. Vejam-se os quesitos:

1. Informe ao Sr. Fiscal qual o valor realmente declarado pela Recorrente em relação as rubricas Salários e Ordenados (331), Hora Extra (600), Adicional Noturno (602), Periculosidade (604), Insalubridade (603), Décimo Terceiro (334) e os valores creditados nas contas férias (335) nos SPEDs recepcionados pela Receita Federal do Brasil em relação ao período de 2016 e 2017.;
2. Informe o Sr. Fiscal se houve qualquer ação trabalhista contra a Recorrente em relação as verbas salariais repassadas aos seus funcionários;
3. Informe o Sr. Fiscal se os valores referentes a Vale Transportes estão incluídos na apuração da Base de Cálculo apresentada pela fiscalização;

4. Informe o Sr. Fiscal se houve consulta a Caixa Econômica Federal e aos Tomadores de Serviços para que apresentassem as informações relativas as folhas de pagamentos dos funcionários da Recorrente;

5. Informe o Sr. Fiscal o fundamento para utilizar como parâmetro as ECDs do Recorrente, sendo que a própria fiscalização verificou divergências nas informações disponíveis, ou seja, tornando imprestáveis os lançamentos contábeis.

6. Informe o Sr. Fiscal se houve consulta no fluxo financeiro da Recorrente para confirmar se houve o efetivo repasse das verbas salariais aos funcionários da empresa fiscalizada.

Seu objetivo é instruir o processo com provas que o próprio Recorrente deveria ter apresentado juntamente com a peça impugnatória ou, quando muito e a bem da verdade material e do formalismo moderado, juntamente com o recurso voluntário. As três primeiras indagações, inclusive, seriam desnecessárias, caso o Recorrente tivesse respondido a contento as intimações que lhe foram dirigidas na fase fiscalizatória. Não o tendo feito, ainda assim, poderia ter apresentado os documentos que subsidiam as conclusões implícitas nos quesitos juntamente com a Impugnação. Contudo, não o fez e pretende se furtar do ônus probatório imputando ao Fisco um dever que a lei não o atribui.

Da inexistência de pressupostos para o arbitramento e da falta de motivação para a escolha da base tributável

O Recorrente argumenta (fl. 439-440) que quando da utilização de arbitramento, o Fisco deve justificar a escolha dos dados, dentre as opções disponíveis, de maneira fundamentada:

[...] o que se está a afirmar, em impugnação e que não foi analisado e que agora se aventa em recurso voluntário, é que pressupõem o arbitramento não só a omissão de informações, a sua deficiência e a divergência de algumas informações prestadas pelo contribuinte, mas também, pelo princípio da legalidade e pelo disposto no art. 142 do CTN a Fiscalização deve verificar outros sistemas e informações que estão ao seu simples alcance antes de definir se é hipótese de arbitramento. Caso localize a informação diligenciada – no caso a remuneração dos empregados – em uma base de dados de aferição direta, essa deverá ser utilizada.

De outro modo: a apuração indireta da base de cálculo como exceção prescinde da demonstração mínima de tentativa de pesquisa de outras bases diretas. Se esse esforço fiscalizatório não restar demonstrado nos autos, devendo a Fiscalização comprovar que a contabilidade não registra o movimento real, resta evidenciado a falta de motivação para a realização da apuração indireta.

Ao mesmo tempo, aduz (fl. 445) que o Fisco não expôs no relatório fiscal o motivo pelo qual escolheu os balancetes da Recorrente como base para o lançamento, “[...] sem dizer quais razões garantem a prevalência dessas informações sobre as demais, bem como não indicou

os motivos pela falta de eleição de outros bancos de dados que possibilitassem a análise da base.” Estaria caracterizado aí o descumprimento de um “dever mínimo de investigação” (fl. 441), segundo o Recorrente.

Também aqui não vislumbro razão no argumento. Partindo da premissa de que a autoridade fazendária é livre para formar sua convicção à luz da documentação disponível, não existindo comando legal aplicável ao presente caso que a obrigue a priorizar este ou aquele documento, verifico que a fundamentação para a escolha dos dados constantes o registro i300 está descrita no relatório fiscal (fls. 61-62):

4.1.1. A contribuição devida pela empresa em GFIP é calculada a partir das informações prestadas pela empresa ao programa gerador da GFIP, o SEFIP, que gera também, a Guia da Previdência Social (GPS) com os valores a serem recolhidos.

4.1.1.1. Em razão de a empresa não ter apresentado os arquivos MANAD das folhas de pagamento de 2016 e 2017 e da Escrituração Contábil Digital de 2016 e 2017 não conter os arquivos referentes aos registros I200, correspondentes aos lançamentos do livro diário, a análise das contas dos valores pagos ou creditados aos empregados foi realizada através dos arquivos correspondentes aos registros I300, relativos aos Balancetes Contábeis Mensais de 2016 e 2017 da ECD.

4.1.1.2. Através da análise dos valores registrados nas contas de salário de contribuição dos Balancetes Contábeis Mensais, descritas no item 3.5.2.1, identificamos que os valores escriturados nas contas de salário de contribuição apresentam-se superiores aos valores declarados em GFIP.

4.1.1.3. Em decorrência de a empresa ter declarado em GFIP valores inferiores aos valores registrados nas contas de salário de contribuição dos Balancetes Contábeis Mensais, não declarando todas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, realizamos o lançamento das Contribuições Previdenciárias e Sociais sobre a diferença entre os valores registrados nos Balancetes Contábeis Mensais e os valores declarados em GFIP referentes ao período de 01/2016 a 12/2017 e décimo terceiro.

4.1.1.4. Em virtude da não apresentação pela CRETA dos arquivos MANAD das folhas de pagamento correspondentes aos anos de 2016 e 2017 e da ECD transmitida pela empresa não conter os arquivos I200 referentes aos lançamentos diários dos salários de contribuição dos segurados empregados, a metodologia utilizada para o lançamento do crédito previdenciário foi a aferição indireta, conforme artigo 33, § 3º e 37 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 e artigo 233 do Decreto nº 3.048 de 06 de Maio de 1999 e artigos 447, inciso II e 449 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009.

Sobre a metodologia de cálculo adotada, destaco os seguintes trechos do relatório (fls. 65-66):

4.2.1.3. Os valores que foram considerados como base de cálculo para as Contribuições Previdenciárias foram calculados através da diferença entre os valores mensais registrados nos Balancetes Contábeis, conforme planilha do item 4.2.1, e os valores das remunerações declaradas em GFIP de janeiro a dezembro e décimo terceiro. [...]

4.2.1.4. Conforme podemos verificar na planilha acima, o mês 04/2016 apresentou um valor declarado em GFIP maior que o registrado no Balancete Contábil. Dessa forma, o mês 04/2016 gerou um saldo negativo, sendo compensado nas competências: de 05/2016 a 07/2016. [...]

4.2.1.5. As alíquotas aplicadas sobre as bases de cálculo de 01/2016 a 12/2017 e décimo terceiro, foram:

4.2.1.5.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL: 20% GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DE TRABALHO-GILRAT AJUSTADO:

GILRAT conforme CNAE 78.20-5-00 da empresa: 3% Fator Acidente Previdenciário-FAP: 2016- 0,9869; 2017- 0,9886 GILRAT AJUSTADO

(GILRAT 3% X Fator Acidente Previdenciário-FAP)

2016- 3% X 0,9869= 0,0296 2017-3% x 0,9886= 0,0297 4.2.1.5.2. CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO:

4.2.1.5.2.1. Em virtude da não apresentação dos arquivos MANAD das folhas de pagamento, impossibilitando a individualização das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, o cálculo das Contribuições dos Segurados Empregados foi efetuado, aplicando-se a alíquota mínima de 8%, sem limite, sobre a base de cálculo, conforme artigo 449 da Instrução Normativa RFB n° 971 de 13 de novembro de 2009.

4.2.1.5.3. As alíquotas aplicadas para o cálculo das Contribuições de Outras entidades e Fundos foram:

CONTRIBUIÇÃO OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS) -5,8%:

Composta por:

SALÁRIO EDUCAÇÃO-2,50% SENAC-1,00% SEBRAE-0,60% SESC-1,50% INCRA-0,20%

Da prevalência do SPED em face dos balancetes contábeis mensais

Afirma o Recorrente (fl. 447-448) que o Fisco desconsiderou os sistemas representativos da folha de pagamento, em favor dos balancetes mensais constantes da ECD, o que não é adequado, uma vez que as informações contidas na ECD são transitórias e servem como base para alimentar o SPED. Conclui que “[...] em uma análise simples e direta do caso em apreço, é possível se constatar que a ECD diverge até mesmo dos valores consolidados no SPED. Essa

divergência deveria determinar a prevalência do SPED como informação fiscal relevante, em vista dessa ser a matriz de consolidação, todavia na situação em apreço isso não se deu.”

A este respeito, considero que o Acórdão de Impugnação enfrentou exaustivamente a matéria, razão pela qual adoto os argumentos expostos na primeira instância, abaixo reproduzidos, como fundamentos de decidir, nos termos do art. 114, §12, do RICARF:

Observe a anexação páginas do SPED sem nenhum comprovante das informações ali prestadas. Recorde-se que a prestação de tais informações foi objeto das intimações fiscais.

Nenhuma planilha resumo, nenhum comprovante de pagamento, nenhuma folha de contribuintes individuais. Não há esforço por parte do contribuinte, daquele que se omitiu - ao longo do procedimento de fiscalização - no atendimento ao Fisco em relacionar os documentos acostados com os fatos geradores aferidos pela Autoridade Tributária.

[...] Não há GFIP, não há GPS, não nenhuma correlação entre os documentos contábeis com os documentos ensejadores da folha de pagamento, ou seja, nenhuma demonstração do cumprimento das obrigações tributárias previdenciárias.

Simples apresentação de cópia de documentos contábeis sem nenhuma correlação com os fatos alegados, capazes de infirmar as alegações fiscais não produzem prova em favor do sujeito passivo.

Devemos apontar que a dialética da provas exige que o contribuinte apresente, e comprove, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de crédito do Fisco constante do lançamento e, no caso, devidamente corroborado por provas. Tal exegese, no sentido da exigência de comprovação dos fatos alegados pelas partes constantes do processo administrativo tributário, consta do Decreto nº 70.235 em especial dos artigos 9º e 15.

Recordemos, a lógica presente na ação fiscal. O Fisco, verificando insuficiência no recolhimento da contribuição previdenciária devida e divergência nas informações sobre a base de cálculo, intima o contribuinte a comprovar a regularidade dos pagamentos. A ausência da comprovação, segundo a legislação tributária, enseja o lançamento. No processo administrativo fiscal instaurado pela impugnação, o Contribuinte deve comprovar suas alegações. Observa-se no presente caso, que o Recorrente não o fez no procedimento inquisitório fiscalizatório e não produziu suas provas novamente aqui. Não se pode considerar os documentos acostados por falta de correlação destes com os argumentos da impugnação, aliás, a bem da verdade, inexistentes nesse ponto.

Ainda em relação ao mérito do lançamento, ressalto que o Recorrente silenciou sobre as divergências em si, não se dignando a enfrentá-las em seu recurso, o que o mantém na posição de não colaboração já presente na fase fiscalizatória.

Sem razão, portanto, o Recorrente.

**Da ilegalidade da multa de ofício, da inaplicabilidade da multa agravada e da
cumulação de multa agravada e multa de ofício**

Finalmente, o Recorrente argumenta (fl. 457463) que é inaplicável a multa de ofício no presente caso, uma vez que o tributo fora declarado. Sem razão, porém, uma vez que o lançamento de ofício foi realizado, caracterizando-se a hipótese prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996.

Afirma ainda que a multa agravada aplicada não corresponde ao tipo previsto na legislação (fls. 461-462):

166. As hipóteses do art. 283, II, “b” e “j” do referido decreto apontam a necessária aplicação de multa por qualquer infração a Lei n.º 8.212/91 no caput e nas alíneas indicadas, a “b” prevê a falta de esclarecimentos necessários à fiscalização e a “j” estabelece a obrigação para pessoas específicas, geralmente responsáveis tributários, de apresentar de exibir os livros e documentos relacionados com as contribuições previstas.

167. Observe que a hipótese da alínea “j” é totalmente desconexa com os autos, situação que não pode ser aplicada. Com relação a alínea “b” de fato ela se caracteriza, mas seria necessário a comprovação de que ela possui respaldo em lei. Isso quer dizer que o fiscal deveria fundamentar qual lei dá validade jurídica a presente multa. Logo, há vício de fundamentação do ato, situação que desqualifica a multa.

168. As situações dos arts. 290, IV, e 292, III, do referido decreto não ocorreram. O inciso do primeiro artigo estabelece a obstrução a ação da fiscalização, situação que demanda uma ação por parte do fiscalizado e não uma omissão. A falta de atendimento às intimações fiscais é hipótese específica da alínea “b” do inciso II do art. 283 do referido decreto e não do art. 290.

169. Assim, seja pela falta de fundamentação legal, seja pela falta de motivação dos referidos marcos normativos a terceira sanção não pode prosperar.

Transcrevo abaixo a fundamentação para aplicação da multa agravada, tal como se encontra no relatório fiscal:

4.3.2.5. O comportamento adotado pela empresa de não apresentação dos arquivos MANAD, infringindo o artigo 11 da Lei n.º 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 199, se enquadra nas hipóteses estabelecidas pela norma legal como motivadoras do agravamento em 50% da multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

4.3.2.6. Em razão do exposto acima, informamos que procedemos ao agravamento da multa de ofício de 75%, sendo adicionado 50%, resultando no percentual total da multa de ofício 112,50%, que foi aplicada no lançamento do crédito tributário referente às Contribuições Previdenciárias e Sociais.

[...]

4.3.3.1. O art. 44 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, estabelece:

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

(....)

§ 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 pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

No presente caso, é de se destacar que o Recorrente foi intimado em cinco oportunidades, conforme histórico abaixo, tendo apresentado apenas os seguintes documentos: “[...] 7º Alteração Contratual, Procuração, RG do Representante” (fl. 55):

TIF
01

A empresa foi cientificada do Termo de Início de Procedimento Fiscal, TIFP, em 24//01/2020, conforme relatado no item 3.3 deste Relatório Fiscal, sendo intimada a apresentar atos constitutivos da pessoa jurídica e posteriores alterações, porém apresentou somente a Procuração, RG do Representante e a 7 Alteração Contratual datada de 18/03/2011, não apresentando todas as alterações e o Contrato Social.

TIF
02

Em 11/08/2020 a empresa foi cientificada do TIF 02 que a intimava a apresentar: contratos de prestação de serviços, notas fiscais, recibos e faturas relativas aos serviços prestados, estabelecendo o prazo de 5 dias úteis para apresentação. A empresa não apresentou nenhum dos documentos requeridos, nem justificativas para não apresentação.

TIF
03

Intimamos a empresa, através do TIF 03, estabelecendo o prazo de 20 dias corridos, a apresentar de acordo com impositivo normativo previsto na Instrução Normativa 971 de 13 de novembro de 2009: Demonstrativo mensal por contratante e por contrato, assinado pelo seu representante legal, contendo: a denominação social e o CNPJ das contratantes; o número e a data de emissão das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços; os valores brutos, os valores retidos e os valores líquidos recebidos relativos às notas fiscais, às faturas de prestação de serviços e a totalização dos valores e sua consolidação por estabelecimento da contratante. A empresa foi cientificada eletronicamente em 07/08/2020, sendo o prazo final para apresentação dos documentos 27/08/2020, a empresa não atendeu à Intimação.

TIF
04

A empresa foi intimada a retificar a Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP relativa ao décimo terceiro salário de 2017, em razão do valor recolhido através da Guia da Previdência Social-GPS, apresentar-se superior ao valor declarado em GFIP, através do TIF 04, lavrado em 20/11/2020. A empresa foi cientificada eletronicamente em 27/11/2020.

TIF
05

A empresa foi intimada a retificar a Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP relativa ao décimo terceiro salário de 2017, em razão do valor recolhido através da Guia da Previdência Social-GPS, apresentar-se superior ao valor declarado em GFIP, através do TIF 04, lavrado em 20/11/2020. A empresa foi cientificada eletronicamente em 27/11/2020.

Conquanto o comportamento do Recorrente caracterize o claro intuito de não colaborar com a atividade fiscalizadora, não encontro no relatório fiscal uma descrição precisa que qualifique esta conduta como uma tentativa de impedir a ação fiscal. A desídia em atender a intimação fiscal, recusando-se a apresentar os documentos solicitados, não prejudicou o lançamento, que foi ainda assim lavrado por aferição indireta. Ou seja, a simples inércia do Recorrente ensejou o lançamento com aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, sem causar prejuízo à ação fiscal. Pelo contrário, a julgar pelos argumentos invocados pelo Recorrente, o seu silêncio resultou na apuração de valor hipoteticamente maior do que o que seria recolhido, caso o contribuinte tivesse adimplido com suas obrigações acessórias adequadamente. Veja-se, ainda, que o entendimento aqui adotado é o que fundamentou as Súmulas 96 e 133, ainda que estas tenham por objeto tributos diferentes das contribuições sociais atuadas:

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

*

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Assim, acolho os argumentos do Recorrente a este respeito.

Conclusão

Por todo o exposto, indefiro o pedido de perícia, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital