



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.001192/2007-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.358 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2022
Recorrente SONY PICTURES RELEASING OF BRASIL INC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

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.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

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.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar em conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

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.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. USO DE INFORMAÇÕES DA DIPJ.

O descumprimento da ordem fiscal para apresentação de documentos necessários ao lançamento dá razão ao arbitramento. É razoável a utilização de informações de salários provenientes da DIPJ para arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cabe prova em contrário, na fase litigiosa, dos valores arbitrados. Descabe, durante o contencioso, o refazimento do lançamento diante de provas contestatórias, sendo possível apenas sua anulação, manutenção ou correção. Corrige-se a base de cálculo arbitrada quando constatado que nela estão contidos valores isentos.

ARBITRAMENTO. RAZOABILIDADE DO CRITÉRIO ADOTADO.

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 perfeitamente compatível com o disposto no art. 33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

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. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

JUROS. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.

Súmula CARF nº 04: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência até a competência maio de 2001; e b) aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) 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. 994 e ss).

Pois bem. Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito = NFLD (Debcad nº 35.808.362-1), lavrada em face da empresa acima identificada relativa às contribuições devidas à Seguridade Social e aos Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE) no montante de R\$ 3.570.183,19 (três milhões, quinhentos e setenta mil, cento e oitenta e três reais e dezenove centavos), consolidado em 30/05/2006, referente às competências de 01/2001 a 12/2004, com ciência pelo contribuinte, por via postal, em 14/06/2006 (fls. 79).

O Relatório Fiscal de fls. 72/76 informa que:

Os créditos levantados foram apurados com base nas diferenças entre os valores declarados na DIPJ - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física e os valores de folhas de pagamento de segurados empregados incluídas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, em conformidade com o artigo 28, I e art. 33, parágrafos 3º e 6º da Lei nº 8.212/91.

O levantamento identificado como AFT refere-se às diferenças apuradas do confronto entre: a) valores informados a título de remuneração a Dirigentes a Conselho de Administração e Ordenados, Salários, Gratificações e outras Remunerações a Empregados (DIPJ) e b) valores de folhas de pagamento (GFIP). Assim, tais diferenças não foram declaradas em GFIP.

A fundamentação legal do lançamento de débito é apresentada no anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito, de fls. 33/36, em que consta toda a legislação que embasa o lançamento, por rubrica e por competência e também em seu relatório fiscal.

Foram ainda anexados os seguintes documentos: DAD - Discriminativo Analítico de Débito, fls. 04/17; DSD - Discriminativo Sintético de Débito, fls. 18/23; RL - Relatórios de Lançamentos, fls. 24/31; CORESP - Relação de Co-Responsáveis, fl. 37; VÍNCULOS - Relação de Vínculos, fls. 38/39; Mandados de Procedimento Fiscal - MPF's, fls. 40/41; Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD's, fls. 42/43; Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF, fl. 44/45; Recibo de entrega das DIPJ 2001/2002/2003/2004/2005 e as suas fichas (modelo OSA) em que constam as Despesas Operacionais fls. 47/56.

Em 30/06/06, a Impugnante contestou a presente NFLD, tempestivamente, através do instrumento de fls. 86/113, com juntada de Procurações, fls. 114/127, de Guias da Previdência Social - GPS, fls. 128/135; Folha analítica, fls. 136/148 e GFIP - fls. 149/160.

Em sua defesa, a Impugnante alega, em síntese, que:

DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

1. A NFLD não foi lançada de acordo com o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e do artigo 661 da Instrução Normativa nº 3 de 14/07/2005;
2. O Auditor-Fiscal utilizou valores da DIPJ que não fazem parte da remuneração dos empregados, tais como: valores pagos a empresas prestadoras de serviço, bem como parcelas pagas aos empregados a título de aviso prévio indenizado.
3. Faz a abertura dos valores da DIPJ do exercício 2002, como exemplo em um quadro demonstrativo (fls. 88), alegando que foram utilizados valores indevidamente na base de cálculo. Alega, ainda, que o Fiscal poderia ter solicitado a abertura das DIPJ durante o curso da ação fiscal.
4. A NFLD foi lavrada sem a verificação apropriada dos documentos que foram apresentados pela Notificada;
5. Sofreu evidente cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que a imputação administrativa sem a específica e clara fundamentação não garantiu o direito ao contraditório e a ampla defesa.

DA INAPLICABILIDADE DA AFERIÇÃO INDIRETA

6. Somente os casos de evidente omissão e inexistência de conta de regular e documentos técnicos, poderiam ensejar o emprego do método de aferição indireta face ao disposto no parágrafo 3º e 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91;

DA DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

7. O direito à constituição dos créditos previdenciários, pelos órgãos da Previdência Social, extingue-se em cinco anos. Sujeita-se ao que determina o artigo 173 do CTN - Código Tributário Nacional.
8. Impõe-se reconhecer que todos os supostos fatos geradores anteriores a competência de junho de 2001 foram atingidos pela decadência, conforme determina o art. 173 do CTN e a Súmula 108 do extinto TFR.

DA DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIRAS ENTIDADES

9. Alega, a decadência com relação aos períodos anteriores a competência de junho de 2001 das contribuições destinadas a terceiros, transcrevendo Pareceres CJ/MPAS, nºs 828/99 e 1.804/99.

DOS MOTIVOS DETERMINANTES DO CANCELAMENTO DA NFLD

10. Para apuração da contribuição previdenciária o Auditor Fiscal utilizou o instituto da aferição indireta, tomando como base a diferença apurada entre os valores declarados nas DIPJ e os valores declarados na GFIP, referente ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004. A base utilizada para apurar o valor da contribuição previdenciária, supostamente devida, não está correta.
11. Destaca-se que no exercício de 2002 (DIPJ 2003) foram indicados na DIPJ como “Ordenado, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados” valores destinados ao pagamento de empresas prestadoras de serviços e aviso prévio indenizado. No entanto, pela natureza não salarial dessas parcelas, seus valores não foram incluídos na GFIP.
12. Considera que a presente NFLD foi lavrada sob falsas premissas e solicita que se realize nova diligência no estabelecimento da Notificada, conforme dispõe o artigo 11, da Portaria nº 520, de 19/05/2004.

DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS

13. Quanto aos juros, esses não podem exceder o percentual mensal de 1% ao mês, na forma disposta no artigo 161, § 1º do CTN - Código Tributário Nacional.

DO PEDIDO

14. A notificada protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos, bem como realização da perícia.
15. Requer que seja feita a realização de diligência em seus estabelecimentos, nos termos do artigo 11, da Portaria nº 520.
16. Requer que seja totalmente acolhida a presente impugnação, a fim de que seja decretada a nulidade da presente NFLD, pelas razões já expostas, ou no mérito, seja declarada a sua insubsistência, com o conseqüente cancelamento do débito.

Em 26/09/2006, os autos foram encaminhados ao Auditor Notificante em diligência para apreciação das alegações e dos documentos juntados pela Impugnante.

Em 03/10/2006, a Impugnante manifestou através do instrumento de fls. 168/171, com juntada de planilhas e cópias de Notas Fiscais de Serviços, Resumos de Folhas de Pagamento, GFIP, GPS (fls. 172/850).

Em resposta, o Auditor informa (às fls. 852) que a empresa não providenciou a regularização dos Livros Diários no órgão competente e que as GPS apresentadas foram

consideradas e abatidas dos valores devidos a título de folha de pagamento, mantendo na íntegra os lançamentos da presente NFLD.

A impugnante apresentou, tempestivamente, sua manifestação, protocolada (fls. 870 a 871), anexando: Quadro indicativo dos números dos livros diários por período e a data do termo de autenticação (fls. 872) e Termos de abertura (fls. 873/898). Em síntese, alega que:

1. Os Livros Diários do período de 2001 a 2004 foram devidamente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme os documentos anexos (termos de Abertura).
2. Alega que a diligência Fiscal deve ser refeita, sob pena de ferir o princípio da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que a requerente mantém em seus arquivos todos os documentos contábeis de forma regular, os quais devem ser considerados pelo Auditor Fiscal.
3. Reitera suas alegações de impugnação para que seja declarada a insubsistência da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD com o seu conseqüente cancelamento.

Em 23/11/2007, os autos foram, novamente, convertidos em diligência para manifestação quanto às rubricas e aos valores incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária (fls. 903/907).

Em 29/06/2010, a Autoridade Fiscal apurou nova base de cálculo excluindo os valores referentes aos prestadores de serviços (Temporários) e os de natureza indenizatória (aviso prévio/outros) da base de cálculo informada na DIPJ e considerada pelo Auditor Notificante.

Tendo sido aberto prazo de 10 dias para manifestação nos autos, a Impugnante, tempestivamente, manifestou-se, uma vez mais (fls. 966/969), expondo:

1. Que nas contas "Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados" das DIPJ dos anos-calendários de 2001 a 2004, foram incluídos indevidamente, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, da Lei nº 8.212/91, os valores pagos a empresas prestadoras de serviços, bem como parcelas pagas aos empregados de natureza nitidamente indenizatória.
2. Que com a abertura das contas "Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados", verifica-se a existência da subconta "Salários"; e que nas subcontas "Salários" dos anos de 2001 a 2004 é possível identificar alguns lançamentos contábeis que não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, tais como "Provisão Férias, "Provisão Bônus", dentre outros (docs. nºs. 1 a 4).
3. Que as cópias juntadas das GPS dos anos de 2001 a 2004 dos estabelecimentos matriz e filial, pagas de acordo com os valores declarados nas folhas de pagamento e das GFIP dos anos de 2001, 2003 e 2004 dos estabelecimentos matriz e filial comprovam que a Requerente recolheu regularmente as contribuições previdenciárias, não existindo, embasamento legal e fático que justifique a cobrança de contribuições previdenciárias.
4. A Impugnante reitera suas alegações para que seja declarada a insubsistência da presente NFLD, com o seu conseqüente cancelamento.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 994 e ss, cujo dispositivo considerou a

impugnação **procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

PARTE DA EMPRESA E DO FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM DECORRENCIA DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO.

A empresa é obrigada a contribuir para a Seguridade Social sobre a remuneração dos segurados empregados a seu serviço, tanto a parte a seu cargo, quanto a parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em decorrência dos riscos ambientais do trabalho.

CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS.

As contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.

RETENÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado, nos prazos definidos em lei.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte em sua impugnação demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados, defendendo-se plenamente.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

De acordo com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, não há que se falar em decadência nos lançamentos efetuados dentro do prazo previsto no art. 173 do CTN.

AFERIÇÃO INDIRETA

É lícita a apuração por aferição indireta do débito quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente e/ou quando contabilidade não registra o movimento real da empresa.

TAXA SELIC.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária. A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS, INCLUSIVE PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do mesmo dispositivo legal.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações

na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c”, do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 994 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, conforme a seguir: (i) nulidade da NFLD em virtude de cerceamento de defesa de vício formal e de constituição; (ii) inaplicabilidade da aferição indireta; (iii) decadência das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a Terceiras Entidades; (iv) impossibilidade da utilização da DIPJ para apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária; e (v) ilegalidade da aplicação da SELIC no caso, como critério de atualização monetária.

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 nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de Nulidade da NFLD.

Preliminarmente, o recorrente insiste na tese da nulidade da presente NFLD, eis que não teria sido lançada de acordo com o que determina o artigo 37, da Lei nº 8.212, de 24.7.1991 (“Lei nº 8.212/91”), segundo o qual a notificação de débito deve conter a “descrição clara e precisa dos fatos geradores das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento”.

Afirma, ainda, que o Auditor Fiscal ao utilizar os valores das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) dos anos de 2001 a 2004, glosou valores que não fazem parte da remuneração dos empregados da Recorrente ou mesmo que não são considerados base de cálculo da contribuição previdenciária, razão pela qual diferem do montante da folha de pagamento.

Pois bem. É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe.

Conforme bem pontuado pela DRJ, a descrição dos fatos feita pelo autuante é clara, sendo que os enquadramentos legais das contribuições previdenciárias, da multa aplicada, dos juros de mora, estão corretamente descritos. A origem dos valores utilizados está apontada, enfim, todos os requisitos necessários foram cumpridos pela autoridade fiscal.

A auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, expondo criteriosamente as razões pelas quais apurou o presente crédito tributário a partir das informações constantes nas DIPJs, demonstrando a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, inclusive as rubricas consideradas para a apuração da base de cálculo, permitindo ao sujeito passivo verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Decerto, 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.

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 os fatos geradores das contribuições, bem como os documentos que serviram de base para a apuração das contribuições devidas, cujos valores estão demonstrados nos documentos anexos, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

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, conforme bem pontuado pela decisão recorrida, 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. Ademais, em virtude de sua impugnação, foram os autos baixados em diligência fiscal, por duas vezes, quando as Autoridades Fiscais prestaram todos os esclarecimentos necessários, sendo oferecida oportunidade ao sujeito passivo para se manifestar.

Entendo que 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 de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Portanto, 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.

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 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento ou mesmo do feito.

Por fim, 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, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

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

Acerca da possibilidade do arbitramento e das rubricas que integraram a base de cálculo da contribuição previdenciária, tratam-se de matérias pertinentes ao mérito e que serão analisadas mais adiante.

3. Prejudicial de Mérito – Decadência.

Do que se depreende dos autos, o lançamento se refere ao período **01/01/2001 a 31/12/2004**, sendo que o recorrente alega a decadência para o período anterior a **06/2001**, em razão de ter tomado ciência do lançamento no dia **14/06/2006 (e-fl. 81)** e haver princípio de pagamento da contribuição previdenciária e a outras entidades e fundos no período em epígrafe.

A decisão recorrida entendeu que o sujeito passivo teria deixado de praticar a atividade de apuração, não apresentando ao Fisco as informações pertinentes ao tributo em questão por meio de GFIP, e considerando que a presente autuação diz respeito apenas a contribuições não pagas, não haveria que se falar em lançamento por homologação, mas sim de lançamento de ofício previsto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao qual se aplicaria o prazo decadencial determinado pelo art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, não havendo que se falar em decadência.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2001 a 31/12/2004, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 14/06/2006 (e-fl. 81).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

No caso dos autos, pelos documentos acostados pelo sujeito passivo (e-fls. 529 e ss), constato que houve recolhimentos parciais para as competências autuadas e potencialmente sujeitas à decadência, de modo que é de se entender pela antecipação de pagamento, apta a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, sobretudo em razão da previsão contida na Súmula CARF nº 99.

Nesse sentido, entendo que se deve aplicar o art. 150, §4º do CTN, uma vez que verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, e que houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado, além de não ter ocorrido fraude, dolo ou simulação, não comprovado, a meu ver, na hipótese.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no 14/06/2006 (e-fl. 81), e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2001 a 31/12/2004, restam decaídas as competências anteriores a junho de 2001.

Dessa forma, faz-se necessário reconhecer a decadência das competências lançadas até maio de 2001.

4. Mérito.

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

Pois bem. Conforme destacado pela DRJ, o sujeito passivo também foi autuado pela não apresentação de documentos ao Fisco, por meio do Auto de Infração – AI DEBCAD nº 35.808.360-5, sendo que o próprio sujeito passivo efetuou o pagamento da multa com benefício da redução de 50% do valor, tendo sido confirmada a extinção do crédito previdenciário pela Decisão-Notificação nº 21.404.4/0508/2006 e homologada pela Delegacia da Receita Previdenciária de São Paulo – SUL, em 28/06/2006. A propósito, inclusive, consta da informação do Termo de Encerramento da Ação Fiscal a não apresentação do Livro Diário por parte do sujeito passivo. Assim, diante da não apresentação de todos os documentos por parte da empresa, a legislação permite à Autoridade Fiscal fazer uso do disposto nos §§ 3º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 33. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Observe-se que a aferição indireta tem por objetivo somente possibilitar a concretização dos §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que a apresentação deficiente da documentação não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente. A mesma lei que prevê a

aferição das contribuições devidas em face da apresentação deficiente da documentação, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Dada a não apresentação pelo contribuinte dos documentos necessários para apuração da incidência das contribuições previdenciárias, o Auditor Fiscal efetuou arbitramento por meio da DIPJ (dos valores declarados como despesas com remuneração), referente ao ano-calendário em epígrafe. O Relatório do Auto de Infração descreve de forma minuciosa os valores apurados e o Relatório de Lançamentos os informam individualizadamente.

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. A propósito, não se trata, pois, de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de recusa em atender à intimação da fiscalização. 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 nº 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.

Entendo que a Autoridade Lançadora utilizou critério razoável para arbitrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porquanto as informações das DIPJ utilizadas, provenientes dos títulos de remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração e Ordenados, Salários, Gratificações e outras Remunerações a Empregados, contêm os valores que, em tese, integram o salário de contribuição, tendo sido feito o devido confronto com os valores constantes nas folhas de pagamento incluídas nas Guias do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIPs).

Considero, pois, que o arbitramento realizado pela fiscalização é legítimo e o critério utilizado perfeitamente razoável. Em outras palavras, não vejo motivos para desqualificar o trabalho da fiscalização, nem mesmo em razão da metodologia empregada no arbitramento, que, a meu ver, foi razoável e calcada em critérios sólidos.

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 nº 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

Observe-se que o critério de apuração, com base na aferição indireta, deve ser mantido, porquanto amparado na lei, mas pode, entretanto, ser ajustado a vista de eventuais provas em contrário aduzidas após o lançamento. Com efeito, o recorrente alega que os valores constantes nas DIPJs incluem parcelas sobre as quais não incidem contribuição previdenciária e, portanto, em relação a essas parcelas, defende que a base de cálculo deva ser recomposta.

Aqui, cabe observar que, em que pese o sujeito passivo novamente pontuar que, para a apuração da base de cálculo da contribuição ora em questão, foram incluídos valores pagos a empresas prestadoras de serviços e os valores relativos ao aviso prévio indenizado, trata-se de matéria não controversa, eis que a Autoridade Fiscal apurou uma nova base de cálculo, excluindo da base anterior tais valores. Dessa forma, especificamente quanto a tais rubricas, as alegações expostas pelo recorrente já foram acatadas pela Autoridade Fiscal.

Em relação às demais rubricas questionadas, constato que a documentação acostada aos autos que, em grande parte, resume-se a lançamentos contábeis e planilhas elaboradas pelo próprio sujeito passivo, não se presta à comprovação do alegado, sobretudo considerando que não houve a demonstração da correlação dos valores questionados, a título de provisão e demais, com os valores que constam nas DIPJs e objeto de lançamento, que pudesse identificar, de forma precisa, o montante questionado. Cabe destacar que os documentos devem ser elaborados com *animus probandi*, de modo que sejam compreensíveis não só por aquele que os elaborou, mas também pelos destinatários.

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, não sendo suficiente juntar uma massa enorme de documentos aleatórios, sem a devida correlação com o que se pretende comprovar. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Para além do exposto, registro que a forma pela qual os documentos foram juntados, dificultam, sobremaneira, a análise dos autos, prejudicando a comprovação das alegações de defesa. Verifico que os documentos muitas vezes foram juntados sem uma organização padrão, sequer com a apresentação de capas e outros mecanismos de identificação, tornando a análise da comprovação das alegações um verdadeiro desafio. A propósito, sequer os números das contas contábeis foram identificados com clareza, não sendo crível ao julgador adivinhar o plano de contas utilizado pela própria empresa.

Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé¹, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoadado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Ademais, cabe destacar que os lançamentos contábeis a título de “provisão” não foram acompanhados da demonstração da devida contrapartida, sendo ônus do sujeito passivo remontar e demonstrar o caminho de tais lançamentos, sua realização ou sua reversão, o que não

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

foi feito em sua extensão. A propósito, é do contribuinte o ônus de demonstrar, por meio de uma escrituração contábil clara e segregada, que todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias receberam o tratamento contábil adequado, eliminando dúvidas quanto aos fatos contábeis representados, inclusive o tratamento adequado como provisão, o que não restara demonstrado.

Assim, em relação à alegação no sentido de que há diversos valores informados nas DIPJs que não são tributáveis pela contribuição previdenciária, além de se tratar de alegação genérica, o contribuinte não combate os lançamentos apurados, de forma pontual, o que não só dificulta, mas impossibilita o exame de sua pretensão. O sujeito passivo sequer demonstrou, com clareza e exatidão, o montante que considera ter sido tributado, indevidamente, a título de “provisão”, o que leva a crer que sequer possui o controle efetivo dessa informação, sobretudo acerca de sua realização ou sua reversão.

A propósito, quanto aos valores expressos na planilha acostada aos autos pela autoridade lançadora, cabe destacar que o contribuinte a ignora completamente e não demonstra quais são os erros, fato este que impede a presente autoridade julgadora de concluir pela presença de erro nos cálculos efetuados.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente cada um dos fatos geradores relacionados na tabela de lançamentos apresentados pela fiscalização, pois 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.

Tem-se, pois, que os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova de que os valores efetivamente despendidos sejam impróprios para integrar a base de cálculo do lançamento.

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.

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

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

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

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

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Para além do exposto, destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso em março de 2011, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2022), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

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

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

No tocante à utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados, sua incidência já foi pacificada, conforme Súmula nº 04, do CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, sobre as demais arguições acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

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

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

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

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

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, não serve 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.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

A esse respeito, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejamos o que consta na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009,

sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN (“ O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”).

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, dariam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário determinar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) reconhecer a decadência até a competência maio de 2001; (ii) determinar, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite