



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.000965/2010-70
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-02.050 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA DE GOIANIA □ □
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

PAGAMENTOS “EXTRA FOLHA”.COMPROVAÇÃO. OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Ao provar que a empresa pagava remunerações a seus empregados, sem que tais valores fossem objeto de declaração ao Fisco e registro contábil, a Auditoria cumpriu o seu mister de demonstrar a ocorrência dos fatos geradores correspondentes a esses pagamentos.

AFERIÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE PARÂMETROS COLETADOS EM PROCESSOS TRABALHISTAS NA QUAL O SUJEITO PASSIVO ERA PARTE RECLAMADA. POSSIBILIDADE.

Não se apresenta desarrazoada a aferição indireta da base de cálculo efetuada com base em parâmetros coletados em processos trabalhistas nos quais a empresa autuada era parte reclamada.

BIS IN IDEM. AFERIÇÃO COM BASE EM RECIBOS DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO INDIRETA DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Não há o que se falar em *bis in idem*, posto inexistiu, para o período envolvido, lançamento com base nos mesmos fatos geradores e as contribuições incidiram sobre remunerações não declaradas em GFIP. Assim não há duplicidade de cobrança, uma vez que em relação a essas parcelas não houve qualquer recolhimento de contribuições.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento conjunto de processos lavrados contra o mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão, quando há elementos que permitam o julgamento em separado.

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. INAPLICABILIDADE.

O procedimento fiscal possui característica inquisitória, não sendo cabível, nessa fase, a observância do contraditório, que só se estabelecerá depois de concretizado o lançamento.

RELATÓRIO FISCAL QUE RELATA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, APRESENTA A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO TRIBUTO LANÇADO E ENFOCA A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, quando as peças que compõem o lançamento lhe fornecem os elementos necessários ao pleno exercício da faculdade de impugnar a exigência.

DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE ENFRENTA TODOS OS PONTOS DA IMPUGNAÇÃO E CARREGA A MOTIVAÇÃO SUFICIENTE AO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, quando o órgão julgador enfrenta todas as alegações suscitadas por esse e traz a motivação necessária ao exercício do pleno direito de defesa do administrado.

REQUERIMENTO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de perícia técnica/diligência quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

INDICAÇÃO DOS MOTIVOS PARA SELEÇÃO DE EMPRESA A SER SUBMETIDA A PROCEDIMENTO FISCAL. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Os procedimentos fiscais, em geral, têm por finalidade averiguar a regularidade do sujeito passivo quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, não sendo obrigatório à Administração Tributária justificar os motivos que a levaram a selecionar determinado contribuinte a ser submetido a ação fiscal.

ESCRITA CONTÁBIL QUE NÃO REFLETE A REALIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DA EMPRESA E DOCUMENTAÇÃO QUE NÃO APRESENTA DADOS SUFICIENTES PARA VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

A exibição de documentos e esclarecimentos insuficientes para verificação de sua regularidade fiscal, bem como a existência de registros contábeis que não reflitam a realidade econômico-financeira da empresa, possibilita ao Fisco o

arbitramento do tributo devido, sendo do contribuinte o ônus de fazer prova em contrário.

DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS FISCAIS NA SEDE DA EMPRESA FISCALIZADA. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste norma que obrigue o Fisco a desenvolver os trabalhos de auditoria necessariamente em estabelecimento do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE APLICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora sequer contempla no Relatório da Autuação as razões que a levaram a aplicar a multa àquele percentual.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO OBSTACULIZAÇÃO DA AÇÃO FISCAL POR PARTE DO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a aplicação da multa agravada contemplada no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, quando não comprovada ou sequer imputada pela autoridade lançadora no Relatório da Autuação a existência de atos do contribuinte tendentes a dificultar, impedir e/ou retardar o regular desenvolvimento da ação fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) afastar as preliminares suscitadas; II) indeferir o pedido de perícia técnica/diligência; e III) no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O lançamento

O presente processo administrativo-fiscal refere-se ao Auto de Infração n.º 37.257.405-0, no qual foram lançadas contra o sujeito passivo acima identificado as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

O crédito, com data de consolidação em 29/01/2010, assumiu o montante de R\$ 289.413,50 (duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e treze reais e cinquenta centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal, os fatos geradores que deram ensejo ao lançamento foram os pagamentos efetuados a segurados empregados a serviço da empresa na competência 12/2008 e 13/2008 (13.º salário).

Afirma-se que a base de cálculo foi obtida por aferição indireta, em razão da constatação de que a empresa efetuou pagamentos a segurados sem fazer os registros contábeis dos mesmos, nem declará-los na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

O Auditor Fiscal relata que a empresa costumeiramente efetuava pagamentos aos seus empregados, sem registrar as quantias em folha de pagamento. Esses desembolsos davam-se mediante depósitos em contas bancárias dos beneficiários. Tal constatação foi verificada a partir da análise de vários processos trabalhistas, os quais foram listados no Relatório.

Salienta-se que as reclamações trabalhistas evidenciam que a prática de efetuar pagamentos “por fora” era extensiva a todos os empregados da instituição autuada.

O Fisco dá conta também da existência de ação cautelar de busca e apreensão tramitando na Justiça Comum, a qual foi proposta por JOÃO RODRIGUES DE PAULA e OUTROS em face de AGOSTINHO S. PEDROSA e CONTAC CONTABILIDADE S/S LTDA.

Registra-se ainda que na referida ação se postula a exclusão do sócio ALEX MARCÓRIO SANTIAGO, por gestão fraudulenta e transferência de bens.

Segundo a Auditoria, ficou demonstrado nos autos do referido processo que recursos da empresa eram desviados para contas de outras pessoas jurídicas. Tal constatação foi corroborada em pesquisa efetuada pelo Fisco, na qual se evidencia que pagamentos de mensalidades escolares eram direcionados para outras empresas.

A Autoridade Fiscal apresenta ainda dados que revelam a existência de ligação entre as empresas receptoras dos recursos supostamente desviados da recorrente com sócios e empregados da mesma. Foram ainda mencionadas diversas irregularidades, a exemplo da transferência de recursos da empresa autuada para empresa já encerrada.

Outro fato destacado é a realização de seqüestro pela Justiça do Trabalho de valores da conta corrente bancária de empresa que supostamente recebia transferências de recursos da recorrente para quitar dívida trabalhista dessa.

Apresentou-se ainda estudo comparativo entre a receita estimada da empresa, conforme pesquisa efetuada no Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira/Ministério de Educação e Cultura, a qual demonstraria que o faturamento contabilizado é muito inferior ao que efetivamente foi realizado pela recorrente.

O Fisco apontou ainda inconsistências entre valores contabilizados de distribuição de lucros e os valores lançados na Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física – DIPJ do principal acionista da empresa autuada.

Ao final, concluiu a Auditoria que os fatos narrados seriam suficientes a comprovar que a contabilidade da recorrente não reflete a realidade de sua situação econômico-financeira.

A base de cálculo para os empregados cujas reclamações trabalhistas foram analisadas foi obtida mediante a aplicação sobre a remuneração total (valores constantes e não constantes em folha) do percentual médio de remuneração não registrada.

Quanto aos segurados que não constaram nos processos trabalhistas, o percentual de remuneração não declarada em relação à remuneração total foi obtido conforme indicado na reclamação trabalhista do empregado NEY BARBOSA, responsável pelo setor de recursos humanos da empresa autuada. Esse percentual corresponde a aproximadamente 60,43% da remuneração total, patamar este muito próximo do percentual médio de remuneração não declarada dos empregados constantes das reclamações trabalhistas (60,98%).

A auditoria menciona ainda que a multa foi aplicada nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009. Assim a mesma foi fixada em 225%, considerando-se aplicação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, inciso I (falta de declaração – 75%), § 1.º (sonegação, fraude ou conluio – duplicação) e § 2.º (falta de atendimento à intimação – acréscimo de 50%).

A decisão recorrida

A Delegacia de Julgamento – DRJ em Brasília declarou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito.

O recurso voluntário

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário no prazo legal, alegando, em apertada síntese, que:

a) o recurso é tempestivo;

b) todos os recursos relativos aos lançamentos efetuados na ação fiscal que deu ensejo ao presente AI devem ser julgados conjuntamente, em razão da conexão que os vincula;

c) a empresa sempre cumpriu com suas obrigações previdenciárias e trabalhistas, prova disso é que contratou um dos mais conceituados escritórios de contabilidade do Estado de Goiás;

d) não ficou esclarecido qual motivo levou a RFB a iniciar o procedimento fiscal que culminou com a lavratura questionada;

e) há uma ação judicial envolvendo a recorrente, ajuizada para evitar que um sócio com poderes de gestão, mediante práticas criminosas, pudesse se apropriar indevidamente do controle da mesma;

f) tem-se a impressão que o procedimento fiscal foi iniciado a partir de denúncias relacionadas à referida ação judicial;

g) os autos lavrados na ação fiscal são de um todo absurdos e improcedentes, posto que a empresa sempre cumpriu com suas obrigações tributárias;

h) as solicitações da Auditoria Fiscal sempre foram prontamente atendidas pela recorrente;

i) com as autuações foram carreados ao processo inúmeros documentos, esses até então desconhecidos pela empresa;

j) dentre os processos trabalhistas mencionados pela Fiscalização, verifica-se a existência de um do ano de 2003, portanto, fora do período fiscalizado;

k) conforme a melhor doutrina, o lançamento deve ser efetuado em conformidade com o art. 142 do CTN, não sendo possível o Fisco extrapolar os limites legais;

l) devem ser observados os princípios da legalidade, da objetividade da ação fiscal, da audiência do interessado e da instrução probatória ampla;

m) a coleta de documentos e a investigação levada a cabo durante o procedimento fiscal deve ser notificada ao fiscalizado, sob pena de invalidação do trabalho da Auditoria;

n) a empresa desconhece a maneira como foram feitas diligências em outros órgãos e até mesmo junto a pessoas físicas;

o) a descrição do fato gerador presente no Relatório Fiscal não guarda relação com o que prescreve às normas aplicáveis, pois o Fisco não demonstrou a existência da prestação de serviços, quando a mesma ocorreu e quanto foi o montante envolvido;

p) a Auditoria Fiscal ateu-se mais a questão da coerência dos registros contábeis de que a efetiva ocorrência da hipótese de incidência tributária;

q) uma vez que as declarações prestadas pela empresa refletem a realidade dos fatos por ela praticados, descabe o procedimento de aferição indireta da matéria tributável;

r) o arbitramento utilizado para obter o valor da remuneração paga aos empregados da recorrente não guarda nenhuma coerência técnica;

s) o lançamento do tributo foi realizado pelo contribuinte, mediante declaração em GFIP, não sendo possível que seja alterado sem que o Fisco demonstre a ocorrência de irregularidades;

t) meros erros nos registros contábeis, não autorizam a desconsideração de toda a contabilidade e o arbitramento do tributo, ainda mais que a sua escrita foi elaborada em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

u) o valor da hora/aula encontrado nos documentos mencionados pelo Fisco está em conformidade com o valor estabelecido em convenção coletiva;

v) o fato da empresa ter firmado acordo, perante a Justiça do Trabalho, com seus ex-empregados não pode ser tomado como confissão de culpa, uma vez que esse instrumento de conciliação tem larga utilização em processos judiciais, em especial nos Tribunais Trabalhistas;

w) a análise da documentação deveria ter sido realizada nas dependências da empresa, como manda a boa técnica de auditoria, evitando-se assim conclusões errôneas, dissociadas da realidade administrativa da recorrente;

x) não pode ser aplicada a aferição indireta se existe a possibilidade de se verificar a base de cálculo pelas folhas de pagamento, GFIP e contabilidade;

y) a Auditoria não determinou o momento em que se materializa o fato gerador da obrigação tributária;

z) se houve o lançamento das contribuições por arbitramento não poderia haver na mesma ação fiscal outros lançamentos decorrentes de divergências de GFIP, de glosa de compensações, de diferenças de segurados, sob pena de se recair em *bis in idem*;

a1) uma vez arbitrados os valores e descontadas as quantias recolhidas, descabe qualquer outro lançamento complementar;

b1) o Fisco desrespeitou o princípio da verdade material, uma vez que não comprovou a ocorrência do fato gerador, não confirmou sua materialidade com base em documentos idôneos, tendo a Auditoria tomado como base apenas em registros secundários, informações obtidas unilateralmente e sem o formalismo exigido para que o ato de investigação pudesse produzir efeito;

c1) é obrigação dos agentes da Administração Tributária investigar e demonstrar cabalmente a ocorrência do fato jurídico tributário, somente se podendo inverter o ônus da prova nos casos expressamente previstos em lei, o que não se aplica à situação sob enfoque;

d1) nota-se que o cálculo do tributo foi levado a efeito de forma obscura, carecendo de maiores explicações sobre a forma de apuração da matéria tributável, donde se conclui que foi atropelado o art. 37 da Lei n.º 8.212/1991;

e1) se não há clareza e precisão, é evidente o cerceamento ao seu direito de defesa, o que é causa de nulidade, conforme tem decidido reiteradamente o próprio Conselho de Contribuintes;

f1) a decisão da DRJ simplesmente homologou as conclusões a que chegou o Fisco, sem levar em conta as diversas alegações de ilegalidade lançadas na peça de defesa;

g1) ao tentar arrecadar a contribuição sem a destinação clara de sua aplicação, o ato fiscal fere o princípio de contrapartida da contribuição previdenciária;

Ao final, requereu:

- a) o reconhecimento da tempestividade do recurso e o seu regular processamento;
- b) o reconhecimento dos lançamentos efetuados através da declaração da GFIP;
- c) a declaração de nulidade do lançamento;
- d) que o processo seja baixado em diligência para correção das irregularidades apontadas;
- e) a realização de perícia técnica, conforme quesitos que formula.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Reunião dos processos para julgamento conjunto

Requer a contribuinte que todos os recursos relativos aos processos de débito lavrados na mesma ação fiscal, que são vinte e três julgamento conjunto.

O pedido, apesar de desejável, não é obrigatório, posto que não há norma legal na seara do processo administrativo fiscal que preveja esse procedimento. Por outro lado, há de se convir que estamos incluindo nessa reunião de julgamento quinze dos processos referidos, de modo que se tenha a eficiência e a coerência desejadas nos julgamentos dos processos dessa empresa.

Posso dizer ainda que, para o AI sob cuidado, os dados constantes dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia, não havendo necessidade de que se aguarde a chegada dos oito processos restantes a esse Conselho para que se inicie o seu julgamento.

Da necessidade do contraditório durante o procedimento de fiscalização

No que diz respeito à falta de comunicação à empresa fiscalizada acerca dos passos seguidos na fiscalização, deve-se ter em conta que no decorrer da ação fiscal não há contraditório. Os agentes do fisco dão ciência de que a empresa está sob ação fiscal através da entrega do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, promovem a intimação para apresentação da documentação necessária ao desenvolvimento dos trabalhos, elaboram os lançamentos (se cabível) e, por fim, comunicam ao sujeito passivo o resultado da fiscalização.

Essa seqüência de atos é que deve ser observada, sob pena de nulidade do lançamento. Na espécie, não vislumbrei qualquer vício relativo ao procedimento narrado que pudesse macular o resultado da ação fiscal.

A oportunidade disponibilizada ao contribuinte para demonstrar seu inconformismo ocorre durante o contencioso fiscal. Neste momento é possível apresentar todas as razões e provas que possam afastar ou modificar o lançamento fiscal. Assim, em relação ao trabalho de investigação do auditor fiscal não há o que se falar na obrigatoriedade de manter o contribuinte ciente de todos os passos seguidos pelo agente do Fisco, no entanto, quando da conclusão da fiscalização, o contribuinte deve ser municiado de todos os elementos que lhes sejam úteis a exercer o seu direito de defesa, sob pena de nulidade dos lançamentos porventura lavrados.

Nessa linha de pensamento, vale repisar que a ação fiscal é um procedimento inquisitório, de investigação, durante o qual não há obrigatoriedade de ciência do contribuinte em relação ao modo de proceder da Auditoria. Isso porque o direito constitucional ao

contraditório e à ampla defesa só é de observância obrigatória na fase litigiosa do processo, que tem início apenas com a impugnação ao lançamento.

Nesse sentido, mesmo para as diligências realizadas pelo Fisco em órgãos fora da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, não havia obrigatoriedade de se cientificar previamente o sujeito passivo de tais providências, sendo, todavia, obrigatória a menção no Relatório Fiscal dos elementos coletados nas diligências efetuadas que tiveram influência nas conclusões da Auditoria quanto à existência de obrigação tributária não adimplida.

Uma leitura do relato do Fisco me deixa à vontade para afirmar com convicção que foram apresentadas à contribuinte todas as fases do procedimento fiscal, bem como, as evidências que foram tomadas como base para se concluir sobre a necessidade de efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias.

Das motivações para início da ação fiscal

Também não há necessidade de que a ação fiscal tenha uma motivação específica, posto que, via de regra, o objetivo do procedimento de fiscalização é sempre verificar a regularidade das obrigações tributárias do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB. Os elementos relativos ao procedimento fiscal que devem obrigatoriamente ser informados ao contribuinte são aqueles constantes do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (art. 7.º da Portaria RFB n.º 11.371/2007), quais sejam:

- a) natureza do procedimento (fiscalização/diligência);
- b) o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal;
- c) o período da verificação.

Vejo que esses dados constam do MPF e que não há obrigatoriedade de se informar qual o motivo determinante para que se programe determinada ação fiscal, posto que a seleção de empresas fica no campo da discricionariedade da Administração Tributária.

Nesse sentido, não posso dar razão à recorrente quando alega nulidade em razão do seu desconhecimento dos motivos que deram ensejo ao procedimento fiscal, uma vez que, o próprio MPF já esclarece que a finalidade do procedimento é verificar o cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte.

Da apuração fiscal fora da sede da empresa

Acerca do inconformismo da empresa quanto ao fato dos trabalhos fiscais terem se desenvolvido fora da sede da empresa, não hei de acatá-lo. Essa matéria já se encontra pacificada no CARF, sendo inclusive objeto de súmula, conforme se vê:

***Súmula CARF nº 6:** É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

Portanto, descabe a alegação de que a apuração fiscal deveria obrigatoriamente ter se dado nas dependências da empresa fiscalizada.

Da ocorrência dos fatos geradores

Afirma a recorrente que o Fisco não se desincumbiu do encargo de demonstrar a ocorrência dos fatos geradores de contribuição previdenciária. Pois bem, conforme se verifica do relatório acima, a fiscalização inferiu mediante a verificação de diversos processos trabalhistas que a empresa fiscalizada utilizava-se do artifício de pagar remunerações a segurados empregados que lhes prestavam serviço sem registrar a totalidade dos valores em folha de pagamento. Segundo a Auditoria, essas quantias eram depositadas diretamente em contas correntes dos beneficiários, não sendo também objeto de declaração em GFIP, nem de lançamento na escrita contábil da empresa autuada.

A Autoridade Fiscal analisou treze processos trabalhistas identificando em todos eles a ocorrência de pagamentos de remunerações “por fora”, tendo sido anexados aos autos os depósitos bancários e os recibos desses pagamentos, os quais não se sujeitaram à incidência de contribuições previdenciárias.

Há um processo, o de n.º 01354-2004-006-18-00-3 (reclamante Ney Barbosa), que embora não circunscrito ao período da apuração, foi utilizado pelo Fisco para demonstrar a ocorrência de pagamentos sem registro na contabilidade da empresa. Esse processo, embora as contribuições decorrentes já não pudessem ser apuradas em razão do transcurso do prazo decadencial, assume grande relevância na medida em que o reclamante era o Encarregado do Setor de Recursos Humanos, o qual relata que recebia ordens superiores para efetuar pagamentos “por fora” para todo o quadro funcional da empresa, inclusive para ele próprio.

O referido processo trabalhista, cujo pedido inicial totalizou R\$ 25.020,00, foi objeto de acordo para pagamento de R\$ 18.000,00.

Assim, diante da constatação de que a empresa tinha por prática o pagamento, sem o devido registro, de parcelas salariais aos seus empregados, não poderia o Fisco deixar de apurar as contribuições decorrentes das remunerações que a empresa não houvera declarado na GFIP.

Observe-se que foram solicitados os documentos que comprovariam a contabilização dos pagamentos correspondentes aos depósitos bancários coletados dos processos trabalhistas, todavia, a empresa não os apresentou, deixando claro que tais dispêndios não foram objeto de registros contábeis.

Portando, devo afastar desde já dois dos principais argumentos utilizados pela empresa em seu recurso: a) o de que cumpria regularmente com suas obrigações fiscais e trabalhistas; e b) o de que houvera prontamente atendido a todas as solicitações do Fisco para exibição de documentos.

Entendo, assim, que a ocorrência costumeira do artifício de pagar remunerações “por fora”, visando à supressão de obrigações trabalhistas e previdenciárias, está bem caracterizado no presente AI, portanto, observo que o Fisco não deixou de demonstrar a ocorrência da hipótese de incidência de contribuições, que se materializou pelo pagamento de parcelas salariais não lançadas em folha de pagamento, não declaradas em GFIP e nem registradas na escrita contábil.

Do cabimento da aferição indireta da base de cálculo

Passo agora a análise da alegação relativa ao descabimento da aplicação do método de aferição indireta para obtenção de bases de cálculo utilizadas na presente apuração.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148¹, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão do §§ 3.º e 6.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991², os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que o Fisco solicitou a documentação relativa aos pagamentos “por fora” efetuados aos empregados, não tendo a empresa disponibilizado os elementos solicitados.

Essas parcelas também não aparecem nos registros contábeis da recorrente, por conseguinte, fica explícito que a contabilidade da empresa não registrava a remuneração dos segurados a seu serviço.

Ora, o mister da fiscalização é apurar a ocorrência dos fatos geradores e calcular o tributo devido. No caso sob análise, os autos demonstram que foram realizados pagamentos de remunerações não registradas na documentação da empresa. Por isso, o Fisco não teria como verificar diretamente o montante desses pagamentos, estando diante da impossibilidade de concluir o seu trabalho apenas com esteio nos elementos apresentados.

¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

² 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).

(...)

§ 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.

Em resumo, poder-se-ia dizer que a existência de pagamentos não contabilizados e cuja documentação não foi apresentada à Auditoria, caracterizou-se um obstáculo intransponível para que se pudesse aferir diretamente a base de cálculo a partir dos elementos disponíveis.

Assim, entendo que na espécie estão presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da remuneração paga sem lançamento na folha de salários, posto que a legislação já mencionada autoriza tal procedimento.

Vejo, então, que a auditoria fiscal não se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, as quais foram oportunamente mencionadas tanto no relatório do AI, quanto no anexo Fundamentos Legais do Débito.

Há ainda muitas outras falhas contábeis apontadas no relato do Fisco, sobre as quais a empresa tenta justificar apenas em questões de disputa societária, fato que é irrelevante para o Direito Tributário. Apontou a Auditoria a existência de receitas de mensalidades escolares não contabilizadas, além de discrepâncias entre o número de alunos matriculados e a receita declarada, além de valores de distribuição de lucros não lançados integralmente na contabilidade.

Todos essas falhas não caracterizam meros erros contábeis como quer fazer crer a recorrente, mas indicam que a documentação apresentada, principalmente a escrita contábil, não representa a realidade econômico-financeira da empresa.

Da inversão do ônus da prova

Nos termos do § 6.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, já transcrito, a verificação de que os registros contábeis estão dissociados da realidade econômico-financeira da empresa é motivo para arbitramento das contribuições, tendo o contribuinte a prerrogativa de fazer prova em contrário.

Nessa toada, não devo acolher a tese recursal de que há na espécie inversão do *onus probandi* não autorizada por lei.

Da razoabilidade do método de arbitramento adotado

Outra questão aventada no recurso diz respeito à falta de coerência técnica e a obscuridade na determinação da base tributável por aferição indireta.

Uma leitura do Relatório Fiscal indica que no presente processo foram arbitradas apenas as remunerações dos pagamentos efetuados “extra folha”, ou seja, aqueles que não foram declarados na GFIP.

Conforme declarou o Fisco, para os segurados constantes nos processos trabalhistas a remuneração foi apurada mediante a utilização de índice que representa o quociente médio entre a remuneração não declarada e a remuneração total auferida pelo contribuinte. Fazendo-se uma média do índice para todos os segurados envolvidos nas reclamações obtém-se 60,98%, levando a conclusão que cerca de sessenta por cento da remuneração total era paga sem o devido registro na contabilidade.

Para os demais segurados utilizou-se o índice encontrado para o segurado Ney Barbosa (Encarregado de RH), o qual não discrepou da média anterior, posto que foi calculado em 60,43%.

Assim, não observo qualquer incoerência técnica ou falta de razoabilidade na determinação da base de cálculo por aferição indireta, haja vista que os índices para apuração dos valores pagos sem constar em folha aos segurados foi obtido com esteio em processos trabalhistas nos quais a empresa figurava na situação de reclamada, não se podendo afirmar que os valores não tenham qualquer relação com os fatos geradores que deram ensejo às contribuições apuradas.

Da ocorrência de *bis in idem*

Como já foi mencionado o processo em questão diz respeito às contribuições da empresa incidentes sobre as remunerações não declaradas em GFIP, não havendo o que se falar em duplicidade de cobrança, posto que outros lançamentos de obrigação principal referem-se a contribuições decorrentes de remunerações não declaradas em GFIP. Há outros lançamentos relativos aos mesmos fatos geradores, todavia, correspondentes a período diverso, cuja segregação decorreu de modificação na legislação quanto à aplicação da multa.

Ainda sobre essa questão, também não merece acolhimento a tese de que o Fisco desconsiderou as declarações prestadas pela recorrente mediante a GFIP, na verdade, conforme se depreende dos autos, as declarações de GFIP, bem como os recolhimentos efetuados, foram integralmente considerados pela Auditoria.

Repito que o AI sob cuidado diz respeito ao lançamento de contribuições por arbitramento as quais tiveram como fato gerador os valores pagos aos segurados a serviço da contribuinte não declarados em GFIP, nem contabilizados.

Do cerceamento ao direito de defesa em razão de deficiência no Relatório Fiscal

Já tendo concluído que o Fisco descreveu com clareza a ocorrência do fato gerador e apresentou de forma clara e precisa os passos seguidos para obtenção da base tributável, além de haver mencionado todas as circunstâncias que o levaram a concluir pela existência de obrigação tributária não adimplida, não devo concordar com a afirmação de que o relato do fisco, por lhe faltarem clareza e precisão, estaria a prejudicar o direito de defesa do sujeito passivo.

A meu ver, todos os elementos de que a autuada necessitaria para exercer com amplitude o seu direito de defesa lhe foram fornecidos, de modo que não há de se acolher a tese de cerceamento desse direito.

Da decisão de primeira instância

A decisão de primeira instância abordou todos os pontos trazidos ao processo com a impugnação, não merecendo sucesso a afirmação da recorrente de que a decisão se baseou tão-só nos argumentos da peça de acusação.

Estando em confronto as teses do Fisco e do sujeito passivo, o órgão julgador tem obrigatoriamente que aderir a uma delas para dar uma solução para a contenda jurídica. Todavia essa escolha deve se dar de forma motivada, de modo a não prejudicar o direito de defesa do contribuinte. A motivação apresentada pela DRJ foi satisfatória, tendo sido abordados todos os pontos de inconformismo apresentados pela empresa.

Na situação sob testilha, se a tese vencedora foi a da procedência do lançamento, fatalmente a DRJ teria que se basear nos fatos trazidos ao processo pela Auditoria Fiscal. Uma vez expostas as peças de ataque de defesa, tem o julgador que se posicionar, pondo fim à lide naquela instância, desde que o faça com esteio nas provas e na legislação aplicável ao caso.

Ponderar se a decisão foi ou não acertada é o que deve fazer o órgão *ad quem* quando do enfrentamento das questões de mérito.

O Decreto n. 70.235/1972, quando trata das nulidades, prevê:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Por não enxergar na decisão recorrida qualquer das hipóteses acima listadas, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Da perícia contábil/diligência

Deixo de acatar o pedido para a produção de novas provas, haja vista que os elementos analisados já são suficientes para concluir pela procedência do lançamento, não havendo necessidade de outras dilações probatórias além daquelas já carreadas ao processo.

Tenho que concordar com o indeferimento pelo órgão *a quo* do pedido de produção de novas provas, por entender que no processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida à autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho que concordar com a decisão original, quando se afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela existência de obrigação tributária não satisfeita pelo devedor.

Não há, portanto, necessidade de realização de perícia contábil/diligência, haja vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se tenha um julgamento seguro da presente lide.

Conclusão

Processo nº 10120.000965/2010-70
Acórdão n.º **2401-02.050**

S2-C4T1
Fl. 267

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, por afastar as preliminares suscitadas, por indeferir o pedido de perícia técnica/diligência e, no mérito, pelo desprovimento do recurso.

Kleber Ferreira de Araújo

Voto Vencedor

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, **somente em relação à aplicação das multas qualificada e agravada**, sobretudo em razão da inexistência de **comprovação** de dolo, fraude ou conluio, bem como da obstaculização à fiscalização, como passaremos a demonstrar.

Em que pese a contribuinte não ter se insurgido contra referida matéria, impõe-se o conhecimento de ofício, por tratar-se de questão de ordem, em razão de referir-se à regularidade da exigência fiscal, notadamente trazendo em seu bojo a imputação de crimes fiscais.

Mais a mais, como restará demonstrar adiante, o fato de a autoridade fiscal deixar de elucidar as razões da aplicação das penalidades qualificada e agravada, por si só, oferece obstáculo à defesa da contribuinte, não sendo viável exigir desta a irrisignação de matéria que sequer fora explicitada no Relatório Fiscal, com a simples aplicação de tais multas.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, especialmente do Discriminativo de Débito – DD, às fls. 04/05, a ilustre autoridade lançadora ao promover o lançamento entendeu por bem aplicar multa de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), lastreada no artigo 44 e incisos, da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar o mérito da questão, mister se faz traçar breve histórico dos procedimentos adotados para o lançamento das contribuições previdenciárias, mormente em face da edição da Lei nº 11.941/2009, unificando as Receitas Previdenciária e Federal, senão vejamos.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos **crimes fiscais** caracterizados por dolo, fraude ou conluio. A fiscalização tão somente informava à notificada da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, sem conquanto, via de regra, se aprofundar na demonstração/comprovação dos crimes imputados ao atuado.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada e/ou agravada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que, de certa forma, tornava despcienda o aprofundamento na matéria.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou conluio, para efeito de aplicação da multa qualificada, notadamente para os novos lançamentos, contemplando fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.941/2009, uma vez que as atuais multas ali estabelecidas somente podem ser aplicadas a fatos posteriores à sua publicação, em observância ao princípio da irretroatividade da norma.

Na esteira desse raciocínio, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, nos seguintes termos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

I - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

III - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

IV - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

I - prestar esclarecimentos; [\(Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991](#); ([Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. ([Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007](#))”

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

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

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

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

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou conluio), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou em conluio (o que sequer ocorrerá no caso dos autos), a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ *MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.*” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“*MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.*” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, assimilada pelo CARF com a mesma numeração, determinando que:

“ **Súmula nº 14:** *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*”

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Neste ponto, aliás, mister esclarecer que o simples fato de, anteriormente às alterações na legislação acima mencionadas, não se exigir tal comprovação não é capaz de sustentar a pretensão fiscal em defesa da existência de dolo, fraude ou conluio.

Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou conluio, para efeito da conclusão/comprovação do **crime** arquitetado pela notificada, especialmente em relação a fatos geradores sob a égide da nova legislação, como aqui se vislumbra.

Pretender atribuir um crime ao contribuinte em sede de segunda instância, sem que a própria autoridade lançadora tivesse imputado tal conduta à notificada, comprovando e fundamentando suas conclusões, objetivando oportunizar a ampla defesa e contraditório da empresa em relação a este tema, além de representar supressão de instância, fere de morte o princípio do devido processo legal. Estar-se-ia imputando um crime ao contribuinte sem que o fiscal autuante o fizesse, razão pela qual não houve contestação em relação à matéria em nenhuma das instâncias pretéritas.

O fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a promover o lançamento, independentemente do procedimento adotado (aferição/arbitramento, desconsideração da personalidade jurídica, caracterização de segurados empregados, etc) não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte, ensejando a qualificação da multa.

Por sua vez, no que tange ao agravamento da multa, inscrita no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, supostamente atribuída em razão de a contribuinte haver dificultado o regular desenvolvimento da ação fiscal, o mesmo entendimento a ser adotado para a multa qualificada (em razão de eventual crime fiscal) deve ser levado a efeito, impondo a devida comprovação da conduta da autuada no sentido de obstar o regular procedimento fiscalizatório, o que, igualmente, não ocorrera no caso vertente.

Com efeito, extrai-se do Relatório Fiscal da Autuação que em nenhum momento o fiscal autuante procurou justificar a qualificação e o agravamento da multa, não escrevendo sequer uma linha a propósito de aludido procedimento.

Assim, além de o fiscal autuante não ter comprovado com a segurança que o caso exige a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, **para efeito da qualificação da multa** e, bem assim, da existência de atos tendentes de dificultar e/ou impedir o regular andamento da fiscalização, **para fins do agravamento da multa**, sequer inscreveu no Relatório Fiscal referidas imputações.

Partindo dessa premissa, o simples fato de a Câmara recorrida, à sua unanimidade, ter legitimado o procedimento adotado pelo fiscal autuante ao constituir o crédito previdenciário, em relação ao seu mérito, não implica dizer que a contribuinte cometeu o crime fiscal ou dificultou a ação fiscal.

Dessa forma, repita-se, o fato de considerarmos procedente o lançamento, não quer dizer que há o **crime** de fraude, dolo ou conluio comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal autuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar a conduta criminosa da notificada.

No caso sob análise, vislumbramos tão somente a procedência do feito em seu mérito, mas não a demonstração da ocorrência dos crimes fiscais acima elencados ou mesmo a conduta de obstaculizar a ação fiscal, na forma que a legislação de regência exige. Mesmo porque o fiscal autuante sequer imputou tais condutas.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do CARF já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da procedência do lançamento, relativamente a seu mérito, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, bem como o eventual obstáculo à fiscalização, de maneira a ensejar a aplicação das multas qualificada e agravada, como se vislumbra na hipótese dos autos.

No caso vertente, inobstante o esforço do ilustre Conselheiro Relator, não podemos afirmar com a devida certeza ter a contribuinte agido de maneira fraudulenta, dolosa ou em conluio, ou mesmo ter dificultado o desenrolar da ação fiscal, mesmo porque o fiscal autuante nada inferiu a este respeito para qualificar e agravar a multa, sendo defeso a esta Corte Administrativa inovar o lançamento com o fito de imputar crime ou outra conduta em sede de segunda instância, sem que tenha havido qualquer menção ou contestação neste sentido no decorrer de todo processo administrativo.

Assim, em que pese a contribuinte não ter suscitado referida questão em seu recurso, impõe-se, de ofício, reduzir a multa aplicada ao percentual de 75% (Setenta e cinco

Processo nº 10120.000965/2010-70
Acórdão n.º **2401-02.050**

S2-C4T1
Fl. 270

por cento), em homenagem à jurisprudência deste Colegiado e legislação de regência, como demonstrado alhures.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração em epígrafe parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reduzir, de ofício, a multa aplicada ao percentual de 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.