



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.008512/2010-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2004-000.085 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 26 de dezembro de 2023  
**Recorrente** CONSTRUTORA SOBERANA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 23/06/2010

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTRUMENTO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, sequer por vício formal, que se valeu de Auto de Infração para constituir crédito tributário relativo a multa por descumprimento de obrigação acessória.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTABILIDADE IRREGULAR.

Constitui infração deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

**Relatório**

Cuida o presente de lançamento (*DEBCAD 37.262.484-7*) para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, mais especificamente por ter deixado de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de

24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2º e 3º da referida Lei, com redação da MP n. 449, de 03.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009, combinado com o artigo 233, paragrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, no âmbito da fiscalização levada a efeito junto a obra de matrícula CEI 50076.87281/74.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 6/7.

O sujeito passivo impugnou o lançamento às fls. 85/90, que foi julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Fortaleza/CE às fls. 101/106. Eis a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 23/06/2010

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - AIOA – CFL 38.

Constitui infração deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira (art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91).

Dessa decisão foi dado ciência ao autuado que, inconformado, apresentou o recurso voluntário de fls. 113/120.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator.

### Da admissibilidade

O contribuinte tomou ciência do acórdão de impugnação em 14/10/14 (fl. 111) e apresentou seu recurso tempestivamente em 3/11/14 (fl. 113). Preenchido os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

### Do recurso.

Com já anunciado, trata-se de lançamento para cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória. Em concreto, por não ter a empresa contabilizado as remunerações constantes das folhas de adiantamento salarial dos empregados. Confira-se a acusação fiscal:

A empresa forneceu as folhas de pagamento, de adiantamento salarial e mensal, da obra de matrícula CEI N° 50076.87281/74, referente ao período de 06/2007 a 01/2009, nas quais constam as remunerações pagas aos segurados empregados. Entretanto após o exame das folhas de pagamento e verificação nos livros Diário e Razão no período acima, ficou constatado que a empresa não contabilizou as remunerações constantes das folhas de adiantamento salarial dos empregados.

[...]

Foram anexadas, por amostragem, na 1ª via deste auto de infração, cópias das folhas de pagamento (adiantamento salarial e mensal), onde constam as remunerações pagas aos segurados empregados, como também, cópias das paginas 45 e 46 do livro razão de

2007 e página 67 do livro razão de 2008, onde foram lançados somente os valores líquidos constantes das folhas de pagamento mensais, não tendo sido lançados os valores constantes das folhas de pagamento a título de adiantamento salarial pagos aos segurados empregados.

Em seu recurso, a recorrente pretendeu devolver à discussão os seguintes pontos:

De início, sustentou a nulidade do lançamento, ao argumento de que o Fisco teria se valido do instrumento inadequado para a constituição do crédito. Asseverou que o “auto de infração” somente poderia ser utilizado para constituir o crédito tributário referente ao descumprimento das obrigações acessórias, que se encontrassem tipificadas no RPS (cf. arts. 283 a 287). Logo, se a infração tipificada não se encontra prevista entre uma das hipóteses previstas nos arts. 283 a 287 do Regulamento, seria nulo o lançamento.

Na sequência, aduziu que a folha de adiantamento salariais, necessariamente, não deveriam ser contabilizadas, quando o valor total da remuneração paga durante o mês, inclui o valor dos adiantamentos recebidos pelos empregados, pelo total pago, devido ou creditado durante o mês. E mais, a legislação relativa à elaboração da folha de pagamento não disporia de normas sobre como deve ser formalizado o adiantamento salarial, desde que o valor da remuneração mensal do empregado tenha sido informado pelo valor total e contido na GFIP, sem prejuízo do recolhimento da contribuição devida sobre o valor do salário-de-contribuição, como ocorreu neste processo.

Assim sendo, a infração “não contabilizar as remunerações constantes das folhas de adiantamento salarial” não estaria tipificada em qualquer dispositivo da Lei 8.212/91, tampouco no RPS.

Pois bem. Sem razão a recorrente.

#### **Da alegada inadequação do instrumento de constituição do crédito.**

Sustentou a recorrente que o “auto de infração” somente poderia ser utilizado para constituir o crédito tributário referente ao descumprimento das obrigações acessórias, que se encontrassem tipificadas no RPS (cf. arts. 283 a 287). Logo, se a infração tipificada não se encontra prevista entre uma das hipóteses previstas nos arts. 283 a 287 do Regulamento, seria nulo o lançamento. Todavia, o recorrente não especificou qual seria, então, o instrumento hábil para a constituição do débito.

Registre-se, de plano, que a infração imputada foi, inclusive, capitulada pelo autuante no artigo 283, II, “j”<sup>1</sup> e 373 do RPS, o que, por si só, faz minguar o argumento defensivo.

E mais, ainda que, de fato, houvesse ocorrido a inadequação formal do documento, tal fato não teria provocado qualquer prejuízo à defesa da autuada, que está e sempre esteve ciente da infração que lhe foi imputada.

Note-se que o procedimento adotado foi rigorosamente descrito pelo autuante em seu relatório fiscal, não havendo que se falar em qualquer comprometimento ao direito de defesa do sujeito passivo, o que faz com que, penso eu, ainda que houve essa aventada inadequação, o que efetivamente não há, deva ser aproveitado o ato supostamente viciado, em observância ao

---

<sup>1</sup> j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

princípio do *pas de nullite sans grief*, segundo o qual não se declara a nulidade de um ato sem que seja provado o prejuízo causado por ele.

Nessa mesma linha orienta o § único do artigo 283 do NCPC, *in verbis*.

Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.

Ademais, posicionamento diverso acabaria, assim entendo, contrariando os princípios da eficiência, da razoável duração do processo e da instrumentalidade das formas, que devem nortear, também, o processo administrativo.

Perceba-se que num ou noutro instrumento, é dizer, no auto de infração ou na notificação de lançamento, há a exigência normativa de que se consigne todos os elementos indispensáveis e necessários a oportunizar ao autuado o exercício de seu direito de defesa. Confira-se o que dispõem os artigos 10 e 11 do Decreto 70235/72.

**Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Art. 11.** A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Cumpra-se destacar que os dispositivos trazido pelo recorrente em seu recurso, a saber, artigo 293 do RPS, em momento algum estabelece que os créditos decorrentes do descumprimento de obrigação acessória devam ser constituídos por meio de Auto de Infração apenas e tão somente em relação às infrações lá capituladas.

De outro giro, os artigos 467, 468 e 485 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, norma complementar da lei tributária forte no artigo 100 do CTN e vigente à época do lançamento, assim estabeleciam (*como meus destaques*):

### Seção

### Do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento pelo Descumprimento de Obrigação Principal ou Acessória

III

**Art. 467.** Será lavrado Auto de Infração ou Notificação de Lançamento para constituir o crédito relativo às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007.

**Art. 468.** A autoridade administrativa competente para a lavratura do Auto de Infração pelo descumprimento de obrigação principal ou acessória, nos termos dos arts. 142 e 196 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), e art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, é o AFRFB que presidir e executar o procedimento fiscal.

Parágrafo único. Considera-se procedimento fiscal quaisquer das espécies elencadas no art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 1972, observadas as normas específicas da RFB.

**Art. 485.** Caso haja agravante, o valor da multa será obtido mediante a multiplicação do valor mínimo estabelecido pelos fatores de elevação previstos nos incisos II a VII do art. 483.

[...]

§ 4º Se houver a materialização das demais infrações não referidas nos arts. 473, 474 e no inciso I do § 8º do art. 476, a multa será fixada por Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, independentemente do número de ocorrências.

Tem-se, assim sendo, que o fato de o crédito tributário ter sido constituído por meio de Auto de Infração não é, definitivamente sequer de longe, motivo para se declarar a nulidade do lançamento.

#### **Da alegada inoccorrência da infração e da atipicidade da conduta.**

Nesse ponto, seriam praticamente duas as alegações:

i) inoccorrência da infração, pela falta de obrigatoriedade da contabilização dos adiantamentos quando, ao final, se contabiliza o total da remuneração paga no mês, o declara em GFIP e sobre ela recolhe o tributo. Todavia, não é o que, a meu ver, se extrai dos autos. Vejamos.

Aqui, cumpre destacar que a fiscalização apontou que haviam sido contabilizados apenas os valores líquidos constantes das folhas de pagamento mensais, não tendo sido lançados os valores constantes das folhas de pagamento a título de adiantamento salarial pagos aos segurados empregado.

A contabilização dos fatos contábeis, e não há dúvidas que pagamento de salário ou sua antecipação os são, devem ser registrados oportunamente no livro diário, pouco importando, a rigor e por exemplo, se ao final do mês haverá um lançamento que, de uma forma ou de outra, absorvê-los-á. Os lançamentos contábeis, acompanhados de seus históricos, se prestam a bem retratar a evolução dos fatos ocorridos no mundo fenomênico, sempre que deles decorram alterações patrimoniais de ordem qualitativa ou quantitativa.

No caso em exame, tomando como exemplo a competência 10/2007, cujo resumo da folha de pagamento encontra-se à fl 38, pode-se notar que do valor total da folha, no importe de R\$ 7.960,63, **R\$ 3.521,00 seriam adiantamentos de salário** e, consideradas outras deduções, o líquido da folha acabou perfazendo R\$ 3.736,90, valor esse que foi contabilizado à fl. 43, com o histórico de “*PG FOLHA PAGT REF 10/2007*”. Como bem assentou o autuante, contabilizou-se pelo valor líquido.

Perceba-se, com isso, que uma vez que não há a específica comprovação de que esse valor de adiantamento (*R\$ 3.521,00, no exemplo acima*) teria sido contabilmente reconhecido e considerado na apuração da contribuição devida, a conclusão a que se chega é que, ao menos esse valor, teria sido desconsiderado na base de cálculo apurada ou que deveria ter sido apurada pelo sujeito passivo.

Com efeito, não assiste razão à recorrente.

**ii) atipicidade da conduta.**

No que tange a essa alegação, adiro e adoto como minhas as razões de decidir do julgador de primeira instância, por bem retratar o entendimento deste relator. Confira-se:

Como já descrito no relatório acima, o auto de infração foi lavrado pela Fiscalização por infração ao art. 33, parágrafos 2º e 3º da Lei n.º 8212/91, de 24.07.91, com a redação da MP n.º 449, de 03.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009, combinado com o artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, tendo em vista que a fiscalização constatou que empresa deixou de contabilizar as folhas de pagamento de adiantamentos salariais de seus empregados da Obra de CEI 50076.87281/74.

Tal postura configura apresentação de documento deficiente. Foi então, emitido este auto de infração com aplicação da multa capitulada no artigo 283, inciso II, alínea “j”, do mesmo Regulamento, no valor de R\$ 14.107,77.

A própria empresa reconhece que a escrituração contábil possui erros os quais alega que poderiam ser corrigidos e que considera que não houve prejuízo na apuração das contribuições previdenciárias pela fiscalização.

Tal fato, ao contrário do entendimento da notificada, não se constitui mera irregularidade, enquadrando-se perfeitamente na situação prevista no § 3º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91 (apresentação deficiente de documento), o que inclusive autoriza o arbitramento.

Aliás, basta uma ocorrência, um documento não contabilizado para que seja aplicado o dispositivo legal descrito no parágrafo anterior.

Destarte, não pode prevalecer a alegação de que os erros contábeis não trouxeram prejuízos ao Fisco pois o Art. 136 do CTN é esclarecedor no sentido de que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

*Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Portanto, tem-se que a auditoria fiscal agiu em perfeita consonância com a legislação que rege a matéria, tanto na lavratura do auto quanto na aplicação da multa cabível.

Assim sendo, não vejo qualquer reparo no lançamento a ensejar a sua revisão.

Forte no exposto, REJEITO a preliminar de nulidade do lançamento e NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

