



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.721245/2011-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.728 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente GARDEN HILL GOLF CLUB LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 19/04/2011

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 38.

Constitui-se infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. BIS IN IDEM. INOCORRENCIA.

Inexiste *bis in idem* no lançamento de tributo e na autuação por descumprimento de obrigação tributária acessória, efetuados na mesma ação fiscal.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÕES DISTINTAS.

Em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM. FATOS INDIVIDUALIZADOS. CONDUTAS DISTINTAS.

Os lançamentos por descumprimento de obrigações acessórias contra a empresa recorrente decorreram de fatos individualizados relacionados às condutas distintas praticadas pelo contribuinte.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. NATUREZA OBJETIVA.

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. O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(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, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, 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. 52 e ss).

Pois bem. Trata-se do Auto de Infração **37.321.518-5**, no código de fundamento legal 38, através do qual a impugnante foi autuada em 19/04/2011 e cientificada em 20/04/2011 (fls. 02).

A ação fiscal está respaldada pelo Mandado de Procedimento Fiscal e pelos Termos de Início da Ação Fiscal e de Intimação Fiscal de fls. 07/10 com data de 28/01/2011, sendo encerrada pelo Termo de Encerramento de fls. 11, em 19/04/2011.

Segundo o relatório fiscal às fls. 13/14, a autuada foi intimada em 28/01/2011 a apresentar à auditoria fiscal os Livros Diário e Caixa do período de 07/2007 a 06/2008, sendo que em 16/03/2011, a impugnante apresentou os Livros Diário de 01 a 12/2007 e o de 01 a 12/2008 com o registro na Junta Comercial em 11/03/2011, optando assim pela escrituração contábil.

Aduz a fiscalização que a autenticação dos referidos livros ocorreu em prazo superior aos noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores de contribuições e também em data posterior ao início do procedimento fiscal.

Daí, foi aplicada a multa no valor de R\$15.235,55 com respaldo nos artigos 92 e 102 da lei 8212/1991 e no art. 283, II, alínea “j”, 373 e PTMPS/MF 568/2010. Sem agravantes.

A autuada ofereceu a impugnação em 19/05/2010 (fls. 32), enquanto foi cientificada em 20/04/2011 (fls. 02). A defendente alega que:

1. A fiscalização não pode aplicar uma multa por cada vício encontrado em um mesmo procedimento fiscalizatório;
2. No auto de infração 37.321.519-3 abrangido pelo mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, a autuação se deu pela falta de escrituração de alguns pagamentos e portanto, em ambas as autuações o fundamento, o MPF, o período fiscalizado e o período da autuação são os mesmos, sendo que a fiscalização lavrou dois autos de infração distintos e com fundamentos em incisos legais distintos, especificando os 37.321.518-5 e 37.321.519-3;
3. A autuada está sendo punida indevidamente em duplicidade ao lhe ser aplicada a penalidade da obrigação principal e também a da obrigação acessória;
4. Pede a improcedência da autuação.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 52 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 19/04/2011

37.321.5185

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS À FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO.

A empresa está obrigada a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na lei 8212/1991 dentro do prazo estipulado pela Auditoria Fiscal (art. 33, parágrafos 2º e 3º da lei 8212/1991).

Ocorrendo a 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, cabendo a empresa ou o segurado o ônus da prova em contrário.

É infração à legislação previdenciária deixar a empresa de apresentar documento ou livro à auditoria fiscal ou fazer a sua apresentação deficiente.

A multa é aplicada por cada infração cometida pela empresa à legislação previdenciária.

A penalidade aplicada pela inadimplência da obrigação principal não se confunde com a penalidade por cada tipo de infração por descumprimento da obrigação acessória ou infração à disposições distinta da legislação previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 62 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Em relação ao mérito, o recorrente reitera as alegações trazidas em sua impugnação, a seguir sintetizadas:

- (i) Não há dúvida de que o descumprimento de obrigações acessórias enseja a aplicação de multa pela violação da legislação administrativa, nos exatos termos do art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional. Isso não significa, todavia, que a Autoridade Fiscal poderá aplicar uma multa por cada vício encontrado em um mesmo processo fiscalizatório.
- (ii) *In casu*, foi lavrado também o **Auto de Infração n.º 37.321.519-3** (doc. anexo), oriundo da mesma fiscalização e abrangido pelo mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, no qual se exige multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela ausência de escrituração de alguns pagamentos.
- (iii) A fundamentação legal apenas diverge em relação ao inciso do art. 283 do Decreto 3.048/99: enquanto o AI n.º 37.321.518-5 está fundado no inciso II, o AI n.º 37.321.519-3 está fundado no inciso I do mesmo dispositivo. **Ora, se o fundamento da autuação é o mesmo, e isso está claro no próprio texto dos Autos de Infração, como enquadrá-los em dispositivos normativos distintos? Evidentemente, e por uma questão de lógica elementar, não poderão os dois Autos de Infração ser considerados legítimos ao mesmo tempo!**
- (iv) Sendo certo que a multa sempre possui caráter punitivo, e tendo em vista que a Recorrente já está sendo penalizada nos Autos de Infração das obrigações principais, chega-se à conclusão de que o lançamento da presente multa isolada é totalmente indevido, pois, desde modo, se está punindo duplamente a Recorrente pelo mesmo ato, qual seja, omissão de alguns recolhimentos da folha de pagamento e da GFIP no período de 12/2007 a 06/2008.

Ao que se passa a analisar, em confronto com as alegações trazidas pelo sujeito passivo.

Pois bem. Conforme destacado, encontra-se em discussão no presente processo, a obrigação de a empresa exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na lei 8212/1991 dentro do prazo estipulado pela Auditoria Fiscal (art. 33, parágrafos 2º e 3º da lei 8212/1991).

Nesse contexto, constitui-se infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Segundo o relatório fiscal às fls. 13/14, a autuada foi intimada em 28/01/2011 a apresentar à auditoria fiscal os Livros Diário e Caixa do período de 07/2007 a 06/2008, sendo que em 16/03/2011, a impugnante apresentou os Livros Diário de 01 a 12/2007 e o de 01 a 12/2008 com o registro na Junta Comercial em 11/03/2011, optando assim pela escrituração contábil.

Aduz a fiscalização que a autenticação dos referidos livros ocorreu em prazo superior aos noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores de contribuições e também em data posterior ao início do procedimento fiscal

Quanto à obrigação acessória em comento, entendo que não demonstrou o recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental, tendo se limitado a discorrer sobre a suposta impossibilidade de cumulação das multas aplicadas, oriundas da mesma ação fiscal.

Entendo, pois, que não há que se falar em ocorrência de *bis in idem* por aplicação em duplicidade de multa, quando esta na verdade foi aplicada em função do descumprimento de uma obrigação acessória, quando na mesma ação fiscal tenha sido aplicada a multa de ofício em função do descumprimento de obrigação principal.

E, ainda, vislumbro que o recorrente confunde, categoricamente, as obrigações acessórias com as obrigações principais. Destaca-se que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida. São obrigações que não se confundem, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O descumprimento da referida obrigação acessória, com a consequente imposição de multa, em nada se confunde, portanto, com o lançamento da obrigação principal, com a respectiva multa de ofício, eis que, na primeira hipótese, está-se diante de uma obrigação de fazer (preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social), enquanto, na segunda, tem-se uma obrigação de dar (pagar as contribuições devidas).

Também não há que se falar em *bis in idem* em relação ao Auto de Infração n.º 37.321.519-3, oriundo da mesma fiscalização, eis os lançamentos por descumprimento de obrigações acessórias contra o recorrente, decorreram de fatos individualizados relacionados a condutas distintas praticadas pelo contribuinte, conforme bem explicitado na decisão de piso. É de se ver:

[...] As alegações da impugnação de que não se pode autuar por cada vício procedimental ou por decorrência de obrigação principal e acessória na mesma ação fiscal, conseqüentemente, não podendo fazer mais de uma autuação por obrigação acessória na mesma ação fiscal ou ainda emitir autuação acessória quando já se tem a penalidade na obrigação principal, não tem cabimento e nem previsão legal, pois as normas infringidas são individualizadas e cada uma autuação é correlata e específica da infração cometida. Nos autos do processo 10640.721255/2011-78 e relativo as contribuições dos segurados e das autuações por descumprimento de obrigações acessórias nos códigos de fundamento legal 68 e 78, a matéria foi exposta, cujo trecho fica reproduzida aqui, *in verbis*:

Aduzindo o exame das alegações da impugnação no sentido da impossibilidade de mais de uma autuação por descumprimento de obrigação acessória por ação fiscal e baseadas no mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, a colocação da autuada é insustentável, pois o que demanda a autuação por descumprimento da obrigação acessória é a infração à norma legal. Portanto, a cada disposição legal infringida comporta a autuação correspondente e fundamentada nessa norma coercitiva. Ademais, deve ser acrescentado que essas penalidades, especificamente no caso das autuações citadas na defesa sob os nºs 37.321.518-5, no código de fundamento legal 38, e 37.321.519-3, no código de fundamento legal 30, estão calcadas em disposições legais diferentes, portanto, cabendo a emissão de um auto individualizado por cada norma legal infringida dentro da mesma ação fiscal e com o mesmo Mandado de Procedimento Fiscal. Ademais, deve ficar evidenciado que as ditas infrações quando não corrigidas, podem levar a novas autuações através de outra ação fiscal, ou seja, a cada ação fiscal comporta nova autuação, ressaltando o agravamento da penalidade nos termos do art. 290, inciso V, do decreto 3048/1999, duplicando ou triplicando a anterior ex vi do artigo 292, IV, do citado decreto regulamentar, em escala progressiva a cada fiscalização.

Ainda em relação ao argumento da ocorrência do “bis in idem”, como dito, as multas decorrem da infringência a cada disposição legal. No caso da multa de mora ou de ofício, que decorrem do inadimplemento da obrigação principal, as mesmas estão estribadas em disposições legais específicas para as mesmas. Igual é a situação das multas por descumprimento de obrigação acessória que a cada autuação, codificada especificamente e diferentemente uma da outra, sustenta-se em disposição legal própria e diferente entre elas. Isto está patente nas duas autuações avocadas na peça de rebate, quais sejam, nos CFL 38 e debcad 37.321.518-5 (na não exibição de documentos ou exibido de forma deficiente) é infringida as disposições do art. 33 e §§ 2º e 3º da lei 8212/1991 combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único do decreto 3048/1999, enquanto no caso do código de fundamento legal 30 e debcad 37.321.519-3 (deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB) a disposição legal infringida é a do artigo art. 32, I, da lei 8212/1991 combinado com art. 225, I e § 9º do decreto 3048/1999.

Portanto, a autuada confunde o que a legislação preceitua e que a auditoria fiscal eficazmente utilizou para as autuações em comento anteriormente.

Em resumo, comprovada a intimação à impugnante para apresentar os documentos, no caso os Livros Diário de 2007 e 2008 e considerando que os mesmos foram apresentados de forma deficiente pelo registro na Junta Comercial após o início do procedimento fiscal, devida foi a autuação pela infração cometida pela empresa ao infringir as disposições anteriormente transcritas, com observância da ocorrência da perda da espontaneidade na forma do § 1º do art. 7º do decreto 70.235/1972.

Para além do exposto, cabe destacar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Nesse sentido, a exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

Sobre as alegações concernentes à ilegalidade/inconstitucionalidade 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.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos 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.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço do contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pelo recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite