



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.004857/2010-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.026 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Recorrente T.Z.T. CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA. EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 28/02/2006 a 30/11/2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIBIR DOCUMENTOS SOLICITADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CFL 38.

Constitui infração deixar a empresa de exibir à fiscalização todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 07-27.485 (fls. 194 a 217) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.293.456-0 (fls. 2 a 5), consolidado em

22/12/2010, no valor de R\$ 14.317,78, relativo à multa por ter o contribuinte deixado de exibir documentos fiscais solicitados pela Fiscalização (CFL 38).

A impugnação (fls. 110 a 138) foi julgada improcedente nos termos da ementa abaixo (fls. 194):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/11/2010

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtida mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa auferida o ônus da prova em contrário.

SÓCIO NÃO REPRESENTANTE LEGAL

A notificação de lançamento feita na pessoa de sócio quotista atende ao requisito do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, especialmente se o contribuinte acode com impugnação no prazo legal, na qual afirma ter sido intimada e enfrenta a questão de mérito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/02/2006 a 30/11/2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. PORTARIA RFB Nº 11.371/2007.

A partir da vigência da Portaria da Receita Federal do Brasil nº 11.371/2007, o Mandado de Procedimento Fiscal passou a ser emitido exclusivamente em forma eletrônica, e sua ciência ao sujeito passivo passou a dar-se por intermédio da Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

PERÍCIA PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

O pedido de perícia prescindível deve ser indeferido por força do disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 29/03/2012 (fl. 219) e apresentou recurso voluntário em 13/04/2012 (fls. 220 a 252) sustentando, em síntese: a) em preliminar, nulidade do auto de infração por vício formal; b) no mérito, que houve a desconsideração da escrita contábil; o lançamento foi realizado por presunção e necessidade de realização de perícia.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e passo à análise dos demais requisitos de admissibilidade.

1. Preliminar de Nulidade

Em sede de preliminar, o recorrente sustenta a nulidade do auto de infração por vício formal em face das seguintes constatações: ausência de assinatura do responsável legal ou preposto da empresa; ausência de identificação do chefe do órgão que expediu o auto de infração; mandado de procedimento fiscal fora do prazo de validade; necessidade de autorização expressa para reexame da escrita; autorização expressa para o auditor realizar o lançamento e; falta de motivação para o arbitramento do faturamento.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente¹ – art. 5º, LV, CF.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim informa:

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 748.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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.

Na mesma linha, o art. 293 do RPS dispõe que, constatada a ocorrência de infração a dispositivo constante deste Regulamento, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade; ou seja, quando a Fiscalização conclui que a escrituração contábil da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Nesse sentido:

(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...)

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. A apresentação deficiente de documentos à fiscalização, bem como a recusa destes, respalda o arbitramento da remuneração dos segurados, por aferição indireta, incumbindo ao sujeito passivo apontar objetivamente as inconsistências existentes no procedimento adotado pelo Fisco, sob pena da manutenção do lançamento fiscal. (...) Recurso voluntário provido em parte.

(Acórdão nº 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar os fatos efetivos. A constatação deve ser feita de forma

clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

O recorrente sustenta que a assinatura do auto de infração é de um sócio quotista que não tinha poderes para representar a empresa.

Com o devido acerto, consta no Acórdão recorrido que “analisando o presente Auto de Infração, verifica-se que a pessoa que o assinou, além de se encontrar no endereço tributário eleito pela autuada (Rua 1922,86, bairro Centro, Balneário Camboriú/SC), não fez nenhuma ressalva quanto ao fato de firmar documento a ela relativo” (fls. 205 e 206).

Nas alegações do voluntário, o recorrente apenas repôs os argumentos levantados em impugnação sem refutar o Acórdão recorrido.

Em complemento, a Súmula CARF nº 9 assim dispõe:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Quanto à alegação de ausência de identificação do chefe do órgão que expediu o auto de infração, não merece nenhum reparo a decisão recorrida ao mencionar “da análise proferida no presente, verifica-se que o mesmo possui a assinatura, o cargo e o número da matrícula do auditor responsável pelos trabalhos” (fl. 207).

O recorrente não impugnou os fatos, tendo apenas repetido as razões da impugnação em sede de voluntário. Nesse sentido:

LANÇAMENTO. NULIDADE. NOTIFICAÇÃO SEM ASSINATURA. INOCORRÊNCIA. No auto de infração consta o nome do auditor notificante, sua matrícula, bem como a assinatura. Ademais, prescinde de assinatura a autuação emitida por processo eletrônico, nos termos do art. 11, IV e parágrafo único, do Decreto 70.235/72. LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. 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 artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento. (...)

(Acórdão nº 2003-003.515, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Terceira Turma Extraordinária da Segunda Seção, Sessão 25/08/2021, Publicado 06/10/2021)

A Súmula CARF nº 171, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, com vigência em 16/08/2021, dispõe que:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

No CARF, é pacífico o entendimento de que o lançamento realizado com base em Mandado de Procedimento Fiscal que não obedece ao prazo de validade estipulado, ou que contenha outro vício, não gera a nulidade do lançamento, que consistente em atividade vinculada e obrigatória – art. 142 do CTN.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE NULIDADE. SUMULA CARF 171. “

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

(Acórdão nº 9202-009.964, Relatora Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão 25/10/2021, Publicado 31/12/2021)

Outrossim, quanto ao prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, necessidade de autorização expressa para reexame da escrita e autorização expressa para o auditor realizar o lançamento e; falta de motivação para o arbitramento do faturamento, em face da ausência de argumentos em sede de voluntário aptos a infirmar os fundamentos da Decisão recorrida, incluo como razões de decidir os fundamentos do Acórdão recorrido que assim menciona (fls. 207 a 213):

Inicialmente, deve-se observar a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, vigente na data do procedimento fiscal, que trata do Mandado de Procedimento Fiscal, *in verbis*:

(...)

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, depreende-se que a partir de 01/01/2008, data em que a Portaria RFB nº 11.371/2007 passou a produzir seus efeitos, o Mandado de Procedimento Fiscal e suas prorrogações passaram a ser emitidos exclusivamente em forma eletrônica. Por sua vez, a ciência ao sujeito passivo passou a dar-se por intermédio da Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, que deverá permanecer o mesmo até o final de todo o procedimento de ofício.

Saliente-se que as prorrogações, consoante artigos 9º e 11 da referida Portaria, são feitas tantas vezes quanto necessárias, ficando as informações disponíveis na Internet.

Igualmente, o Termo de Início do Procedimento Fiscal deve orientar ao sujeito passivo que não tenha acesso à internet a verificar a autenticidade do MPF na Unidade da Secretaria da Receita Federal ali indicada, o que pode ser feito inclusive por telefone.

Portanto, como dos autos se vê, e a impugnante afirma, o procedimento fiscal foi instaurado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0920600.2010.0040-8, com código de acesso 11905828, consignado no Termo de Início de Fiscalização às fls. 25 e 26, cientificado à contribuinte em 16/09/2010, na pessoa do sócio-gerente Sr. Ricardo Caseca Hernandez de Lorenzo dos Santos.

Nesse contexto, entendo totalmente desprovido os argumentos trazidos a baile pela interessada, haja vista que todos os procedimentos efetuados pela autoridade fiscal estão suportados por documento válido e em conformidade com a legislação de regência. Senão vejamos.

Tocante à alegação de que o lançamento tributário foi efetuado após o prazo de validade do MPF (até 08/06/2010), e que a prorrogação até 05/12/2010 não teve a ciência do responsável legal do contribuinte.

Com efeito, conforme já demonstrado acima, o MPF e suas prorrogações passou a ser emitido exclusivamente em forma eletrônica, e sua ciência ao sujeito passivo passou a dar-se por intermédio da Internet, com a utilização de código de acesso.

Assim sendo, consoante consulta no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br), o MPF nº 0920600.2008.00489-2, emitido em 08/02/2010, com prazo de validade inicialmente previsto para 08/06/2010, sofreu prorrogações tempestivas, tudo conforme previsto nos artigos 11 e 12 da Portaria RFB nº 11.371/2007, não só estendendo o prazo de validade do procedimento de ofício até 03/02/2011, data esta posterior à da ciência do Auto de Infração (21/12/2010), como também procedendo à substituição do Auditor Fiscal Sr. Vilmar Soares Bello pelo Sr. Libório da Costa.

No que concerne à legação de que tanto o período quanto a autorização para fiscalização foi além do que consta do MPF, entende que não merece acolhimento. Consta do referido MPF todo o período abrangido pela fiscalização, ainda que em alguns trechos do Relatório Fiscal a autoridade lançadora não faça menção ao período de 01/2006 a 11/2010.

Em relação à necessidade de autorização expressa para fiscalizar o faturamento da interessada, sob alegação de que no MPF apenas fazia menção a fiscalização das "contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos", resta descabida a alegação.

Por oportuno, esclarece-se que um dos objetivos da auditoria tributária é a verificação do correto recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte, bem como do cumprimento das obrigações acessórias correlatas. Nesses casos, o procedimento a ser adotado pelo Auditor Fiscal é o exame da escrituração contábil da empresa, solicitada formalmente, a fim de que os registros contábeis possam estar suportados por documentação idônea para que seja possível identificar e quantificar os fatos geradores ocorridos para os quais incidem a contribuição previdenciária.

Ao tratar das prerrogativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o art. 33, §3º, §4º e §6º da Lei nº 8.212/91, vigente quando do lançamento fiscal, assim dispõe:

(...)

Percebe-se, que a análise da contabilidade é inerente a atividade de auditoria fiscal, sendo desnecessária a autorização expressa quanto à quais contas ou grupos de contas contábeis podem ser analisadas numa ação fiscal. Repita-se a atividade fiscalizatória passa obrigatoriamente pelo exame de diversos documentos e principalmente pelo exame da contabilidade da empresa, cuja prerrogativa do agente fiscalizador está definida na Lei.

Assim, não se pode acolher a alegação de que a autoridade fiscal agiu sem autorização para proceder ao reexame da escrita contábil e do faturamento, uma vez que a própria norma legal autoriza seu exame.

4. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS LEGAIS - FALTA MOTIVAÇÃO - ARBITRAMENTO FATURAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - LANÇAMENTO INVÁLIDO

A autuada alega ausência de fundamentos legais no Auto de Infração para realizar o arbitramento do seu faturamento sobre 40% (quarenta por cento) da nota fiscal.

De pronto, não se pode acolher a alegação de que a Autoridade Fiscal agiu sem fundamento legal para proceder ao lançamento por aferição indireta, porquanto os dispositivos legais se encontram referidos no Relatório Fiscal, que é parte integrante do Auto de Infração.

Saliente-se que, no caso de apresentação deficiente da contabilidade, o que constitui falta de prova regular e de formalização dos fatos geradores incorridos, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil criar critérios uniformes para apuração, por aferição indireta, das contribuições devidas.

Nesse sentido, a Receita Federal, atendendo ao princípio da razoabilidade, disciplinou a matéria através da Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009, em vigor na data da autuação, que assim dispõe:

(...)

No caso dos autos, a escrituração contábil apresentada pela interessada restou desconsiderada pela autoridade lançadora em face da inobservância aos Princípios e Convenções Contábeis geralmente aceitos e de Normas Brasileiras de Contabilidade, tendo sido aplicada a aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições devidas, procedimento devidamente fundamentado nos autos, especificamente no Relatório Fiscal do Auto de Infração.

A despeito do indeferimento da produção de prova de pericial, o recorrente, em regra, deve apresentar as provas produzidas quando do protocolo da impugnação. Caso apresentasse a prova quando do protocolo do recurso voluntário, o seu exame ainda seria possível, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção do lançamento sem a análise das provas constantes nos autos.

Contudo, o recorrente não trouxe a prova aos autos.

Disto, observa-se que, no caso, correto o lançamento feito por arbitramento. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Do exposto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

2. Da Obrigação Acessória – CFL 38

O recorrente sustenta, em apertada síntese, que houve a desconsideração da escrita contábil, o lançamento foi realizado por presunção e a necessidade de realização de perícia.

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público².

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, *são deveres instrumentais ou formais*³ e o *descumprimento da obrigação acessória torna-se antecedente de uma norma que tem por consequente a aplicação de penalidade tributária (multa)*⁴.

Conquanto sejam chamadas de acessórias, Leandro Paulsen adverte que *têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o*

² REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 380.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 619.

*acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais*⁵.

A Lei nº 8.212/91 traz nos §§ 2º e 3º do artigo 33 a obrigação da empresa exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas naquela lei. Caso o contribuinte não apresente ou apresente com deficiência a documentação previamente exigida pela Fiscalização Tributária por meio de intimação, tem-se a violação à obrigação acessória.

A mesma disposição está descrita nos arts. 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048/99).

O art. 283, inciso II, alínea “j”, do RPS determina que a infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91 sujeita o responsável a multa quando a empresa deixar de *exibir 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*. Trata-se da multa com Código de Fundamentação Legal – CFL 38.

CFL 38

Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

Tratando-se de obrigação acessória desvinculada da principal, esta infração subsiste ainda que as verbas pagas pela empresa não constituam base de cálculo das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91.

Em 16/09/2010, o recorrente tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 6 e 7) e foi intimado para apresentar diversos documentos, tais como Livros, Notas, Contratos e etc.

Em 23/09/2010, foi intimado para apresentar mais documentos, relacionados ao período de 01/2006 a 12/2009 (fl. 8): bloco de notas fiscais de serviço - autorizado pela P.M.de Camboriú; bloco de notas fiscais de serviço - autorizado pela P.M. Balneário Camboriú; documentação pagos por Caixa - Razão 1.1.01.1.0001; e faturas de cooperativas de trabalho - Plano de Saúde.

Posteriormente, foi intimado para apresentar (fl. 9): faturas de cooperativas de trabalho – Plano de Saúde; e Projetos aprovados de obras de construção civil

No Relatório Fiscal (fls. 12 a 16), a Autoridade Fiscal informa que, “No exame de auditoria na contabilidade da empresa constatamos que formalidades legais intrínsecas de sua escrituração contábil apresentam desobediência aos preceitos da Lei 6.404/76, inobservância aos princípios fundamentais de contabilidade geralmente aceitos e de normas brasileiras de contabilidade editadas” (fl. 13).

Assim, entendeu pela aplicação de multa sob o fundamento de que a documentação solicitada à empresa foi apresentada sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira.

⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

O Relatório Fiscal aponta os diversos motivos pelos quais o Fiscal Autuante entendeu que a documentação não atendia às formalidades exigidas (fls. 13 a 16):

1. No exercício social de 2006 a empresa deixou de registrar em sua escrituração contábil e no livro Caixa as operações de bancos, efetuadas em Instituições Financeiras, devidamente comprovado através das notas fiscais de serviços emitidas contra a Transpetro com indicação de sua c/c 25906-9 do Banco Besc e contra a Petrobrás com indicação de sua c/c 202798-4 do Banco Safra.

Notas Fiscais fls. 26, 27

2. No exercício social de 2006 a empresa ,deixou de contabilizar receita oriundo das notas fiscais de serviços 202 a 204 fls. 33 a 35, 206 fls. 36, 208 a 209 fls. 37 a 38, 211 fls. 39, 213 a 230 fls. 40 a 57, no total de R\$ 610.133,23. Desta maneira torna incorreto o Resultado do Exercício e consequentemente o Lucro.
3. No exercício social de 2006 a empresa emprestou dinheiro para a empresa Thomé Empreendimentos Imobiliários, lançado na conta 1.2.03.01 no valor de R\$ 200.000,00, através de contrato de mutuo. **Deixou de contabilizar, neste exercício social**, os encargos, juros e correção monetária sobre os empréstimos. - Não foi apresentado o **CONTRATO DE MÚTUO**, onde **mutuante e mutuária** se contratam entre si e o OBJETIVO do presente contrato tem por finalidade o suprimento de numerário à MUTUÁRIA, para efeito de seus gastos de atividade e a FORMA, cujo suprimento far-se-á segundo as necessidades de caixa da MUTUÁRIA, mediante cheque ou moeda corrente, comprovado por recibo do Caixa. (...)
4. No mês de maio/2006 contabilizou erroneamente na conta 4.2.90.02.002 — Outros Gastos c/Serviços prestados a Petrobrás materiais de construção destinados a obra Andreilino Werner, cujo lançamento deveria ser efetuado na conta 4.2.02.03.003 — Material de Construção. Ambos os custos estão incorretos.
5. No mês de junho/2006 contabilizou erroneamente na conta 4.2.90.02.002 - Outros Gastos c/Serviços prestados a Petrobrás materiais de construção destinados a obra Andreilino Werner, cujo lançamento deveria ser efetuado na conta 4.2.02.03.003 - Material de Construção. Ambos os custos estão incorretos.
6. No mês de julho/2007 contabilizou a custo da obra Ed. Morretes II, razão 4.2.03.03.004 - Concreto material de consumo imediato, concreto usinado, sem registro de mão de obra própria ou indireta.
7. No exercício social de 2007 a empresa deixou de registrar em sua escrituração contábil e no livro Caixa as operações de bancos, efetuadas em Instituições Financeiras, devidamente comprovado através das notas fiscais de serviços emitidas contra a Petrobrás com indicação de sua c/c 202798-4 do Banco Safra.
8. No exercício social de 2007 a empresa efetuou pagamentos através da conta razão 1.1.01.1.001 - Caixa, cujos documentos indicam que foram liquidados através de instituição financeira, Banco Besc c/c 25906-9, 22121-5 e Banco Real agência/c/c 1377/6.000543, deixando de contabilizar sua movimentação financeira.
Comprovante fl. 18, 30
9. No exercício social de 2007 a empresa deixou de contabilizar receita oriundo das notas fiscais de serviços 107 a 127 fls. 58 a 78, no total de R\$ 132.213,54. Desta maneira torna incorreto o Resultado do Exercício e consequentemente o Lucro.
10. No exercício social de 2008 a empresa deixou de contabilizar receita oriundo das notas fiscais de serviços 128 a 148 e 243 a 249 fls. 79 a 106, no total de R\$

740.816,25. Desta maneira torna incorreto o Resultado do Exercício e consequentemente o Lucro.

11. No exercício social de 2008 a empresa deixou de registrar em sua escrituração contábil e no livro Caixa as operações de bancos, efetuadas em Instituições Financeiras, devidamente comprovado através das notas fiscais de serviços emitidas contra a Petrobrás com indicação de sua c/c 202798-4 do Banco Safra.
12. No mês de janeiro/2008 contabilizou a folha de pagamento relativo a obra Casa Praia dos Amores em despesas administrativas na conta 4.3.05.1.002 - Salários e Ordenados quando o correto seria contabilizar a custo da obra na conta 4.2.08.1.001 - Salários, no valor de R\$ 9.369,60, o que torna incorreto o custo da obra.
13. No mês de junho/2008 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, tintas, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de pintor ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
14. No mês de julho/2008 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, tintas, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de pintor ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
15. No mês de agosto/2008 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, tintas, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de pintor ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
16. No mês de outubro/2008 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, tintas, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de pintor ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
17. No exercício social de 2009 a empresa deixou de registrar em sua escrituração contábil e no livro Caixa as operações de bancos, efetuadas em Instituições Financeiras, devidamente comprovado através das notas fiscais de serviços emitidas contra a Petrobrás com indicação de sua c/c 202798-4 do Banco Safra e da c/c 025906-9 do Banco Besc.
Nota Fiscal fls. 18 e 19, 22, 23, 24, 25,
18. No mês de janeiro/2009 a abril/2009 a empresa recolheu contribuições previdenciárias na rubrica Terceiros, sem registro contábil de folha de pagamento para a obra Ed. Res. Valentina.
19. No mês de janeiro/2009 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, materiais hidráulicos, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de encanador ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
20. No mês de março/2009 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, materiais hidráulicos, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de encanador ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
21. No mês de abril/2009 contabilizou a custo da obra Centro Comercial Cataluna, razão 4.2.04.03.003 - Material de Construção, material de consumo imediato, materiais hidráulicos, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de encanador ou contratação de mão de obra indireta nesta função.

22. No mês de setembro/2009 contabilizou a custo da obra Empreendimento Portal Camboriu, razão 4.2.07.03.001 - Material Aplicada, material de consumo imediato, materiais elétricos, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de eletricitista ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
23. No mês de outubro/2009 contabilizou a custo da obra Empreendimento Portal Camboriu, razão 4.2.07.03.001 - Material Aplicada, material de consumo imediato, materiais elétricos, sem registro na folha de pagamento de segurado-empregado na função de eletricitista ou contratação de mão de obra indireta nesta função.
24. No exercício social de 2009 a empresa efetuou pagamentos através da conta razão 1.1.01.1.001 - Caixa, cujos documentos indicam que foram liquidados através de instituição financeira, Banco Real agência /c/c 0872/2.709976, deixando de contabilizar sua movimentação financeira.

Em sede de impugnação e de recurso voluntário, a recorrente sustenta cerceamento do direito de defesa e impugna os apontamentos feitos pela Autoridade Fiscal. Contudo, não traz os autos qualquer prova apta a comprovar suas alegações, devendo ser mantido o lançamento.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. Tendo sido observados os ditames legais, não comprovado prejuízo ou vício ensejador de nulidade dos lançamentos, afasta-se a alegação trazida na peça recursal.

ESCRITURAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DOS LIVROS CONTÁBEIS - CFL 38 Há livros empresariais (para os quais a lei prevê a obrigatoriedade para alguns e a faculdade de escrituração para outros, como a dispensa do registro para os pequenos empresários), e há livros do empresário, que decorrem da lei e do controle tributário ou trabalhista, como por exemplo livro de ponto do trabalhador e o caixa. Relativamente aos últimos não há faculdade. Há obrigação de escriturar observadas as formalidades legais. Os livros empresariais obrigatórios, comuns (diário) ou especiais (Registro de Duplicatas, Entrada e Saída de Mercadorias, dentre outros), ou facultativos (como o Caixa e Conta-Corrente) devem atender a requisitos intrínsecos (idioma e moeda nacionais, ordem cronologia de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas ou borrões, escrituração deve seguir forma contábil e ser elaborada por contabilista legalmente habilitado), e extrínsecos (relacionados com a segurança dos livros empresariais, numeração das folhas como termos de abertura ou encerramento e autenticação pela Junta Comercial) para produzirem efeitos jurídicos, o implica entendimento no sentido de que somente quando observadas as formalidades legais os livros poderão fazer prova em favor do empresário. Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, ou apresentá-los sem as formalidades legais exigidas, com informação diversa da realidade, ou omitindo informação verdadeira, acarreta a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória de Código de Fundamentação Legal - CFL 38

(Acórdão nº 2202-008.810, Relatora Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicado 16/11/2021)

De modo que constitui infração deixar a empresa de exibir à Secretaria da Receita Federal do Brasil **todos** os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na referida Lei. A conclusão está em consonância com o entendimento do CARF:

(...) NULIDADE. LANÇAMENTO. Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade. (...) INFRAÇÃO. CFL 38. DEIXAR DE EXIBIR DOCUMENTOS E LIVROS. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. Constitui infração deixar de apresentar documentos ou livros relacionados com as contribuições previdenciária nos moldes do §§ 2º e 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 combinado com o art 232 e art. 233, § único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

(Acórdão nº 2202-008.313, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 26/05/2021)

Portanto, sem razão o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira