



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.005406/2007-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.106 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente PROCAVE ASSESSORIA DE IMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 27/11/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Nos termos da Súmula CARF nº 148, os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTO OU LIVRO.

O contribuinte deve atender a intimação para apresentar os livros e documentos relacionados às contribuições sociais previdenciárias, sendo de rigor a aplicação da multa quando deixar de apresentar a documentação solicitada, ou quando constatado que os livros apresentados omitem informações apuradas por outros documentos e declarações oficiais, mormente quando estas informações se revelam importantes para a apuração fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 306/344, interposto contra decisão da DRJ em Florianópolis/SC de fls. 274/295, a qual julgou procedente o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições sociais e previdenciárias ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas – CFL 38), conforme descrito no AI n.º 37.060.326-5, de fls. 02/10, lavrado em 22/11/2007, referente a documentação relacionada ao período de 01/1997 a 12/2006, com ciência da RECORRENTE em 27/11/2007, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado com base na Lei n.º 8.212/1991, art. 92 e 102 e no Decreto n.º 3.048/1999 (RPS), art. 283, II, alínea “j” e art. 373, no valor histórico de R\$ 11.951,21.

De acordo com o Relatório da Infração (fls. 24/40), ao analisar a escrituração contábil da empresa, do ano de 1997 a 2006, constatou-se que foram apresentados documentos contábeis com deficiência, em desobediência aos preceitos legais e aos princípios contábeis, dentre os quais destacou os da oportunidade e o da competência. Citou às fls. 26/38 diversos lançamentos contábeis deficientes.

Em síntese, a autoridade fiscal observou que a RECORRENTE contabilizou gastos com materiais de consumo imediato (cimento, cal, areia, compensados, material sanitário, material elétrico, tijolos, tinta, massa corrida, rejunte, argamassa, selador, etc.) sem registro de mão-de-obra direta ou serviços de terceiros na competência do lançamento. Assim, não considerou a contabilidade da empresa como elemento de prova em favor da RECORRENTE, tendo em vista que, em tese, não registrou o movimento real da remuneração dos segurados-empregados a seu serviço:

2.6. - Comprovados os motivos que a Contabilidade da empresa, não registrando a remuneração dos segurados a seu serviço e do lucro, de acordo com o artigo 235º. do RPS aprovado pelo Decreto nr. 3.048/99, situação inequívoca na qual a contabilidade da empresa, escriturado nos livros Diários, numerados de 10 a 26, exercícios sociais de 1997 a 2006, devidamente registrados na JUCESC, será DESCONSIDERADA.

Por fim, aponta que a RECORRENTE deixou de exibir o Livro Diário e Razão do período de 01/2007 a 07/2007, conforme determina o artigo 232 do RPS.

Assim, a RECORRENTE infringiu o disposto no art. 33, §§ 2º e 3º da Lei n.º 8.212/1991, combinado com o artigo 233, parágrafo único do RPS (Decreto n.º 3.048/1999).

Quanto à multa aplicada, a fiscalização informa em relatório fiscal da aplicação da multa, à fl. 42, que não houve circunstâncias atenuantes ou agravantes e que foi considerado o valor atualizado pela Portaria MPS/GM n.º 142 de 11/04/2007, obedecendo ao disposto no art. 283, inciso II, letra “j” e o artigo 373 do RPS – Decreto 3048/99.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 50/94 em 26/12/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Florianópolis/SC, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- a) o auto de infração impugnado fere as garantias da ampla defesa e do contraditório, pois não demonstra de forma clara os dispositivos legais que a autoridade fiscal considerou terem sido infringidos;
- b) existe contradição entre a folha de rosto da autuação (fl. 01) e o relatório fiscal do auto de infração de fls. 12 a 20, já que a primeira (fl. 01) indica que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91, enquanto que o citado relatório (fls. 12 a 20) aponta que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º, 4º e 6º;
- c) "Todavia, ao que tudo indica, o dispositivo legal realmente aplicado para justificar a multa teria sido o art. 283, II, "j", do Decreto n.º 3.048/99, citado no 'dispositivo legal da multa aplicada'. Desta forma, observa-se que os dispositivos legais citados mais confundem do que auxiliam a Impugnação da contribuinte";
- d) "(...) o Auto de Infração não determina, de forma clara e objetiva (conforme determina o art. 293, do RPS), quais as convenções e normas contábeis (com seus respectivos dispositivos legais) que a Impugnante supostamente não teria observado. Ao contrário: conforme se depreende do Auto de Infração ora impugnado, o mesmo se limitou a lançar argumentações vagas e genéricas";
- e) "(...) não resta claro à Impugnante se a aplicação da multa se deu pela suposta desconsideração da sua contabilidade, ou pela suposta falta de apresentação do livro Diário e Razão do período de 01/2007 a 07/2007";
- f) "(...) observa-se que, de acordo com o Auto de Infração, formalidades legais intrínsecas da escrituração contábil da empresa teriam desobedecido a preceitos da Lei n.º 6.404/76. Contudo, em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a referida lei regula as sociedades por ações, e não as sociedades limitadas, como é o caso da Impugnante. Em segundo lugar, caso fosse cabível a aplicação dos ditames da Lei n.º 6.404/76 as sociedades limitadas (o que se considera apenas para efeito de argumentação), ainda assim não seria possível a imposição da multa aplicada pelo Fisco no presente caso. Isto porque não há menção expressa de quais formalidades intrínsecas teriam sido desrespeitadas pela empresa, muito menos a sua relação com os dispositivos legais supostamente infringidos, limitando, assim, o direito de defesa da Impugnante";
- g) "Como se percebe, fica prejudicada a defesa da Impugnante, por esta não saber ao certo com base em quais dispositivos está sendo autuada ou quais teriam sido exatamente as faltas supostamente cometidas. E para que sejam atendidos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, bem como do art. 293 do Decreto n.º 3.048/99, é imprescindível que a empresa consiga saber, exata e claramente, com base em quais dispositivos está sendo exigida a penalidade imposta";
- h) "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados dos respectivos fatos geradores, para promover o lançamento dos valores que entende devidos (art. 150, §4º, do CTN)";
- i) "Feitas essas observações preliminares, cumpre destacar que o Agente Fiscal analisou os livros Diário da Impugnante dos exercícios sociais de 1997 a 2007. Entretanto, para embasar a desconsideração da contabilidade da empresa, o Agente apontou como supostas irregularidades apenas determinados fatos isolados, ocorridos entre o período de abril/1997 e dezembro/2006. Considerando que a notificação de lançamento se deu apenas em novembro/2007, não são necessárias maiores digressões para se verificar a

decadência das supostas irregularidades em relação à competência de outubro/2002 e anteriores. Logo, as obrigações acessórias correlatas, especificamente apontadas no Auto de Infração (fatos ocorridos entre abril/1997 a janeiro/2001), também foram atingidas pela decadência";

j) "Desta forma, dos argumentos utilizados pela fiscalização para desconsiderar a contabilidade da empresa, subsistem apenas fatos isolados que ocorreram no período não atingido pela decadência. Visto isso, conclui-se, por motivos óbvios (e em atenção aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade), que não poderia ter sido desconsiderada a contabilidade da empresa levando-se em consideração apenas determinado lançamento supostamente equivocado";

k) "(...) cumpre registrar que a confiabilidade da contabilidade da Impugnante já foi confirmada por perícia judicial, nos autos da Ação de Embargos de Execução n.º 98.20.00553-1 (doc. n.º 02), em que a ora Impugnante buscava demonstrar a insubsistência da desqualificação da sua contabilidade";

l) "(...) não ha previsão em lei tipificando a infração supostamente cometida, ou seja, determinando que a contribuinte estaria obrigada a obedecer princípios, convenções e normas contábeis, sob pena de aplicação da multa culminada. Portanto, constata-se que a Impugnante não cometeu qualquer infração que justificasse a aplicação de multa imposta";

m) "(...) cumpre mencionar que a exigência do Auto de Infração, quando muito, estaria respaldada no art. 283, inciso II, "j", do RPS. (...) Contudo, (...), sabe-se que cabe a lei relacionar exaustivamente todos aspectos essenciais do tipo, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, fortemente impresso nos arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal e 97 do CTN";

n) "Neste contexto, foi o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, que instituiu a penalidade. E esta pratica é vedada pelo atual Texto Constitucional e pelo CTN. A interferência do Poder Executivo na instituição de penalidades viola os princípios da separação dos Poderes (art. 2º da CF) e da indelegabilidade das funções estatais, e também a competência outorgada ao Poder Legislativo (art. 48, I, da CF)";

o) não cometeu nenhuma das irregularidades contábeis listadas pela autoridade fiscal, pois mantém escrituração contábil e fiscal rigorosamente em ordem;

p) o simples fato de existir escrituração de despesas de materiais de consumo imediato sem o respectivo registro da mão-de-obra não autoriza a desconsideração da contabilidade, pois não é fato suficiente para presumir que fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias não foram contabilizados;

q) tal situação (escrituração de despesas de materiais de consumo imediato sem o respectivo registro da mão-de-obra) pode ter ocorrido por diversos motivos que não constituem qualquer infração como: "(a) GARANTIA: é de saber comum que as empresas do ramo da construção civil são responsáveis pelas obras entregues. Além disso, no presente caso, deve ser ressaltado que a Impugnante é empresa modelo do seu ramo. Desta forma, sempre que há qualquer problema de responsabilidade da empresa nas unidades entregues, a mesma efetua reparo em garantia. Quando isto ocorre, a Impugnante arca com o material necessário ao reparo e a empresa contratada para efetuar a obra (empreiteira terceirizada) se responsabiliza pela mão-de-obra. Tal situação é completamente comum no ramo da Impugnante, estando inclusive prevista em contrato (doc. n.º 03). Além disso, neste ponto, cumpre frisar que, tendo em vista ser a Impugnante empresa de alto padrão, não raras vezes, visando a satisfação completa dos seus clientes, concorda em arcar com despesas de materiais necessários para alterar algum ponto da obra que não agradou os seus proprietários (mesmo não se tratando de defeito coberto pela garantia), sendo que, nestes casos o condomínio arca com a despesa

da mão-de-obra; (b) ESTOQUE: a compra de material sem a respectiva mão-de-obra também não configura qualquer infração. As normas da contabilidade, porque, em vários casos, o material é comprado, mas não é utilizado no mesmo mês. É o que acontece, por exemplo, quando a empresa compra estoque (para utilização futura), o que é bastante comum quando o produto que a empresa precisará está em promoção, por exemplo. Quando isto ocorre, naturalmente, algum tempo depois da compra há o respectivo lançamento da mão-de-obra; (c) OBRA NOVA: o mesmo raciocínio aplicado acima, com ainda mais razão, é adotado quando se trata de obra nova (início de obra). É que a Impugnante, assim como qualquer outra empresa do seu ramo, compra diversos materiais antes de iniciar a obra. Após receber a quantia de materiais que entende necessária para o início da obra, contrata a mão-de-obra. Neste ponto, aliás, seria ilógico querer que a empresa contratasse a mão-de-obra antes mesmo de receber o material para o início da construção/reforma a ser efetuada; (d) AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NO MÊS: Além dos exemplos acima informados, observa-se que, diferentemente do que parece entender a fiscalização, não há qualquer determinação legal, por motivos óbvios, que obrigue a empresa a contabilizar, no mesmo mês da compra dos materiais, a mão-de-obra utilizada, até porque, como visto, existem diversos motivos que justificam a inexistência de mão-de-obra em determinados casos, ou a prestação de contas e cobrança posterior da mão-de-obra pelas contratadas";

r) costumeiramente "os valores pagos à empresa terceirizada eram contratados por etapa da obra, sendo que os pagamentos eram realizados por mês. Explicando: divide-se o valor total da etapa pelo prazo previsto para a sua conclusão. Contudo, a conclusão de algumas fases das obras relacionadas atrasou, sendo que a Impugnante terminou de pagar as parcelas de algumas etapas antes mesmo delas serem concluídas. Ou seja, a empresa contratada extrapolou o prazo para a conclusão de etapa da obra, porém os pagamentos da mão de obra foram feitos pela Impugnante conforme o cronograma";

s) "observa-se que restaram apenas nove lançamentos apontados pela fiscalização que, embora contabilizados pelo valor real, estavam 'equivocados', pois foram lançados na conta indevida. Todavia, obviamente tais fatos não podem servir de fundamento para a desconsideração da contabilidade, tendo em vista que não houve qualquer prejuízo para o Fisco. E que as notas fiscais foram devidamente emitidas, tendo a Impugnante efetuado as retenções legais e os pagamentos das contribuições devidas, conforme comprovam os documentos em anexo (doc. n.º 04 a 12).

t) "No que se refere à nota fiscal 32052, da Casetex, no valor de R\$ 29.575,00, emitida em novembro/2004 e contabilizada em janeiro/2005, houve problemas contratuais e de execução que atrasaram o acordo para seu reconhecimento e pagamento. Ou seja, apenas em janeiro/2005 a Impugnante reconheceu como devido o pagamento, após ajustes com o prestador de serviço";

u) "(...) cumpre esclarecer que os valores contabilizados como aquisição de materiais sem o registro da mão de obra respectiva, indicados no Auto de Infração, são irrisórios se comparados ao valor total gasto nas obras realizadas pela Impugnante no período autuado, ou mesmo se levado em consideração o valor gasto em cada obra. (...) Ou seja, além de não haver qualquer irregularidade na contabilidade da empresa, os supostos problemas se referem a valores insignificantes em relação ao custo total das obras, o que, por si só, impede que eles autorizem a desconsideração da contabilidade da empresa";

v) "(...) ainda que a multa tenha sido imposta pela ausência de formalidade na contabilidade da empresa, este fato também não teria trazido qualquer prejuízo à fiscalização, porque todos os valores devidos foram efetivamente pagos. (...) Nesta linha, cite-se ainda como exemplo a obra de Marinne Elise Grasel, indicada também no relatório fiscal, cuja certidão negativa de débito (Ralf Paulo Grase) demonstra que nada deixou de ser reconhecido ou recolhido aos cofres públicos (doc. n.º 14)";

w) "No Auto de Infração, embora aparente não seja o motivo da imposição da multa, restou consignado que a Impugnante não teria apresentado os seus livros Diário e Razão referentes ao período de 01/2007 a 07/2007. Neste ponto, contudo, a Impugnante deixa registrado que disponibilizou à fiscalização os documentos solicitados, mesmo tendo sido intimada (em relação aos livros acima mencionados) em 19/11/2007, para entregá-los em 21/11/2007, às 9h00, ou seja, menos de três dias depois da intimação";

x) "Embora, (...), a Impugnante entenda que não tenha cometido qualquer irregularidade, caso não seja este o entendimento desta Delegacia de Julgamentos, requer seja autorizado o uso da prerrogativa contida no art. 291, § 1º, do Decreto n.º 3.048/99, (...) Em razão destas alegações, a Autuada pleiteia sucessivamente: a declaração de nulidade da presente autuação; o "cancelamento" do auto de infração; e a relevação da multa aplicada.

Juntamente com a impugnação, a Autuada apresentou procuração (fl. 48), cópia de ato constitutivo (fls. 49 a 56), livros diário do ano 2007 (anexos IV a VI), livros razão do ano 2007 (anexos I a III) e outros documentos (fls. 57 a 117).

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Florianópolis/SC entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 240/241, nos seguintes termos:

Compulsando os autos da presente autuação, verifica-se que a Autoridade Lançadora realmente discriminou de maneira errônea, no relatório fiscal do auto de infração, o dispositivo legal infringido. Ao invés de indicar que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91, conforme consta na folha de rosto da autuação (fls. 01), anotou que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º, 4º e 6º.

[...]

Com efeito, considerando as alegações e documentos apresentados pela Autuada, além da necessidade de saneamento do relatório fiscal do auto de infração de fls. 12/20, PROPONHO, com base no artigo 29 do Decreto n.º 70.235/1972, o encaminhamento dos presentes autos à Seção de Fiscalização da DRF Itajaí/SC para que:

a) emita relatório fiscal complementar esclarecendo que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei n.º 8.212/1991;

b) manifeste-se, em informação fiscal, sobre a alegação de que a nota fiscal 1526, emitida pela Empreiteira de Mão de Obra Sermobra Ltda, no valor de R\$ 47.881,97, ao contrário do que relata a Autoridade Lançadora e de acordo com fotocópia extraída de livro Razão de fls. 112, foi contabilizada corretamente na conta do Razão 6.1.04.01.019 — Mão de Obra de Terceiros (Edifício Maria Regina Vanzo);.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório complementar do auto de infração, à fl. 244, esclarecendo que o dispositivo legal infringido de fato foi o artigo 33, §§ 2 e 3 da Lei 8.212/1991, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do RPS (Decreto n.º 3.048/1999).

Em informação fiscal, às fls. 246/247, a DRF de Itajaí/SC esclareceu a irregularidade encontrada na ação fiscal acerca da conta e razão mencionadas pela RECORRENTE em fase impugnatória, uma vez que a mesma contemplou a conta e o razão

equivocados. Desta forma, esclareceu o erro ao mencionar as corretas contas contábeis e seus respectivos números Razão:

2. No Relatório Fiscal do Auto de Infração — AI — Debcad n.º 37.060.326-5 de 27/11/2007, fls. 18, foi destacado, entre outras irregularidades no mês de setembro/2006, que o Autuado contabilizou na conta razão 6.1.04.01.019 — Mão de Obra de terceiros, custo da obra Ed. Costão da Barra, a nota fiscal 1526 de E.M.O. Sermobra Ltda, no valor de R\$ 47.881,97, conforme se verifica no Razão fls. 112, quando o correto seria contabilizar na conta Razão 6.1.03.01.019 — Mão de Obra de Terceiros, custo da obra Ed. Maria Regina. Não existe qualquer ajuste contábil no exercício social e ambos os custos estão incorretos. Esta foi a irregularidade encontrada na ação fiscal e que por um lapso foi mencionado a conta e razão errados.

Devidamente intimada em 21/06/2008, à fl. 250, para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou petição, às fls. 258/266, em 20/07/2008, reiterando os argumentos da impugnação e acrescentando o que segue:

a) "por um lapso, a Impugnante contabilizou a nota fiscal n.º 1526 na conta mão-de-obra de terceiro do Edifício Costão da Barra, ao invés de lançá-la na conta de mesma natureza do Edifício Maria Regina. Entretanto, tal fato não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, porque a Impugnante efetuou as retenções legais e os pagamentos das contribuições devidas";

b) "cumpre registrar que conforme demonstram os documentos anexos, a Impugnante retificou a informação referente à nota fiscal n.º 1526, estornando-a da conta (6.1.04.01.019) do Edifício Costão da Barra e procedendo ao seu lançamento na conta (6.1.03.01.019) do Edifício Maria Regina. Desta forma, como foi realizado o ajuste contábil apontado pela fiscalização, em sua Informação Fiscal, a Impugnante requer seja parcialmente relevada a multa, com base no disposto no art. 291, caput e §1º, do Decreto n.º 3.048/99, com sua redação original (em vigor quando da lavratura do Auto de Infração)".

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Florianópolis/SC julgou procedente o lançamento, conforme acórdão acostado às fls. 274/295.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 14/04/2009, conforme AR de fl. 298, apresentou o recurso voluntário de fls. 306/344 em 14/05/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da impugnação e da defesa de fls. 258/266.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2201-010.106 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10909.005406/2007-93

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINARES

I.a. Nulidade da Decisão Recorrida

Argumenta a RECORRENTE que é nula a decisão recorrida por não enfrentar todos os pontos de sua impugnação, o que importou no cerceamento do seu direito de defesa.

Afirma que a autoridade julgadora de primeira instância não analisou: (a) a ausência de previsão legal tipificando a infração supostamente cometida; e (b) a falta de comprovação da ocorrência de fatos geradores das supostas irregularidades contábeis apontadas.

No entanto, observa-se dos seguintes trechos da decisão recorrida que a DRJ enfrentou os citados temas apontados pela RECORRENTE (fl. 281 e fls. 283/284):

O equívoco cometido pela autoridade lançadora ao registrar o dispositivo legal infringido no relatório fiscal do auto de infração de fls. 12 a 20 (ao invés de indicar que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, anotou que o dispositivo legal infringido foi o artigo 33, §§ 2º, 4º e 6º, da Lei nº 8.212/91), foi devidamente sanado pela emissão do relatório fiscal complementar de fl. 122, que foi enviado para Autuada (fl. 125) com concessão de prazo de 30 (trinta) dias para manifestação.

Observa-se, portanto, que não pode prosperar a alegação de que as garantias da ampla defesa e do contraditório foram feridas, pois foram demonstrados de maneira clara, para a Autuada, os dispositivos legais infringidos que deram origem a lavratura da presente autuação.

A multa aplicada, por sua vez, encontra-se fundamentada, conforme demonstrado na folha de rosto do auto de infração (fl. 01) e no relatório de aplicação da multa de fl. 21, nos artigos 92 e 102, caput, da Lei nº 8.212/1991, nos artigos 283, inciso II, alínea "j", e 373 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), e na Portaria MPS/GM nº 142, de 11/04/2007:

(...)

A alegação de que o auditor-fiscal autuante não teria demonstrado de maneira clara as faltas apuradas na presente autuação, não pode prosperar.

O relatório fiscal de fls. 12 a 20 demonstra de forma hialina que a autoridade lançadora lavrou a presente autuação porque entendeu terem sido cometidas as seguintes infrações:

- a) não exibição dos livros diário e razão relativos ao período de 01/2007 a 07/2007;
- b) apresentação da escrituração contábil relativa ao período de 04/1997 a 12/2006 com deficiências (não registrou o movimento real da remuneração dos segurados a seu

serviço, e desrespeitou a Lei n.º 6.404/1976 e os princípios fundamentais de contabilidade da Oportunidade e da Competência) apuradas com base nos fatos relacionados no item 2.4. do citado relatório fiscal (fls. 12 a 20).

O relatório fiscal do auto de infração de fls. 12 a 20, ao contrário do que alega a Autuada, não deixa qualquer dúvida de que uma das infrações apuradas pela autoridade fiscal, que originaram a lavratura da presente autuação, foi a não apresentação dos Livros Diário e Razão relativos ao período de 01/2007 a 07/2007.

(...)

Já alegação de que a autoridade fiscal não demonstrou de forma clara e objetiva quais os princípios contábeis que considerou terem sido desrespeitados pela Autuada, também não pode prosperar.

O auditor-fiscal autuante registra de maneira clara, em seu relatório fiscal do auto de infração de fls. 12 a 20, que, no seu entendimento, os fatos relacionados no item 2.4. do citado relatório, demonstram que a escrituração contábil apresentada pela Autuada desrespeita os princípios fundamentais de contabilidade da Oportunidade e da Competência.

(...)

Estes princípios (Oportunidade e Competência), como é sabido pelos profissionais da contabilidade, devem ser observados obrigatoriamente por força da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750, de 29/12/1993, e do artigo 177, caput, da Lei n.º 6.404/1976.

Portanto, não merece prosperar a alegação de nulidade da decisão recorrida.

I.b. Nulidade do auto de infração.

A RECORRENTE reitera os argumentos da impugnação, alegando cerceamento ao seu direito de defesa, ao tempo em que alega que o auto de infração não define clara e objetivamente a conduta infracional praticada e não é possível conhecer o real objeto fato ilícito imputado.

O direito à ampla defesa e ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

art. 5º [...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Pois bem, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Ressalto que nos precedentes acima, as alegações de nulidade por violação a ampla defesa foram afastadas, pois não foram comprovados os prejuízos sofridos pelos contribuintes.

No presente caso, entendo que não houve violação à ampla defesa do contribuinte tendo em vista que a legislação utilizada para o lançamento do presente crédito se encontra devidamente disposta no auto de infração, ou seja, com base na Lei nº 8.212/1991, art. 92 e 102 e no Decreto nº 3.048/1999 (RPS), art. 283, II, alínea “j” e art. 373, bem como a descrição do fato gerador se encontra devidamente explicitado no Relatório da Infração, qual seja, a apresentação de documentos contábeis com deficiência (26/38), tendo em vista que a RECORRENTE não registrou o movimento real da remuneração de segurado a seu serviço, relativos aos exercícios sob fiscalização, infringindo o disposto no art. 33, §§ 2 e 3 da Lei nº 8.212/1991.

Quanto à multa aplicada, a fiscalização informa em relatório fiscal da aplicação da multa, à fl. 42, que não houve circunstâncias atenuantes ou agravantes e que foi considerado o valor atualizado pela Portaria MPS/GM nº 142 de 11/04/2007, obedecendo ao disposto no art. 283, inciso II, letra “j” e o artigo 373 do RPS – Decreto 3048/99.

Nota-se ainda que houve a conversão do julgamento em diligência para dirimir as dúvidas e sanar os equívocos existentes na presente autuação, havendo a abertura de novo prazo de 30 (trinta) dias, após devidamente esclarecidos os argumentos impugnatórios da RECORRENTE, para que essa apresentasse nova defesa, fato que foi devidamente realizado, sendo ambas as defesas pormenorizadamente analisadas e julgadas pela DRJ de origem.

Ademais, ressalto que tais fatos foram devidamente explicados pela DRJ de origem e em nenhum momento contraditado pela RECORRENTE, que reiterou os argumentos da impugnação.

Cabe ao sujeito passivo produzir as provas que entende ser suficiente para comprovar seu direito, ato não realizado pela RECORRENTE, a qual também não comprova o efetivo prejuízo que alega ter ocorrido.

Portanto, entendo não haver nulidade do presente lançamento.

I.c. Decadência

A RECORRENTE defende que a decadência no presente caso deve ser contada de acordo com o prazo disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Pois bem, a teor da Súmula Vinculante n.º 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN (abaixo transcrito), pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme Súmula n.º 148 abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

(**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Conforme prevê o parágrafo único da norma acima transcrita, o *dies a quo* do prazo decadencial relativo ao art. 173 do CTN pode ser antecipado em algumas ocasiões. Sendo assim, ao invés de iniciar a contagem do prazo decadencial no “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, este prazo pode ter o seu início antecipado caso, antes da mencionada data, “*tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento*”.

No presente caso, trata-se de auto de infração lavrado em 22/11/2007 (com ciência da RECORRENTE em 27/11/2007), referente ao período de período fiscalizado de 01/1997 a 12/2006, cuja escrituração contábil foi apresentada com deficiências a partir de setembro/2007 após intimação do contribuinte para tanto (fl. 20). Na ocasião, o contribuinte foi alertado a apresentar os documentos, “*sob pena de autuação*” (fl. 18) Ademais, houve a acusação de que a empresa deixou de exibir o Livro Diário e Razão do período de 01/2007 a 07/2007, solicitado por meio da intimação de fl. 22.

Neste sentido, o fato gerador da infração ocorreu no momento em que foram apresentados os documentos com deficiência, ou seja, a partir de 09/2007. Ademais, antes de iniciado o prazo do art. 173, I, do CTN, o contribuinte tomou ciência de medida preparatória indispensável ao lançamento mediante intimação de fls. 18/20 em 03/09/2007. Portanto, considerando o art. 173, Parágrafo único, do CTN, o prazo decadencial foi antecipado e teve início em 03/09/2007, podendo o lançamento ter sido efetuado até 02/09/2012.

Como a ciência do lançamento ocorreu em 27/11/2007, não há que se falar em decadência do lançamento.

Por outro lado, é notório que a fiscalização exigiu documentos relativos a períodos para os quais o RECORRENTE não tinha mais a obrigação de guarda.

Isto porque parte do período para o qual foi solicitada a documentação estava englobado pela decadência, visto que o TIAF de fls. 18/20 requisitou, em 09/2007, documentos relativos ao período de 01/1997 a 12/2006. Neste sentido, pela regra do art. 173, I, c/c o art. 195, parágrafo único, ambos do CTN, e do art. 1.194 do Código Civil, em 09/2007 a contribuinte deveria dispor dos documentos relativos ao ano de 2001 e períodos posteriores:

CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Código Civil

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

No entanto, é importante destacar que a multa CFL 38 aplicada pela falta de apresentação de documentos (ou sua apresentação deficiente), é uma penalidade fixa; ou seja, ela independe da quantidade de documentos não apresentados e/ou apresentados com deficiência. A obrigação legal estipulada pelo art. 33, §2º, da Lei nº 8.212/1991, a qual impõe o dever da empresa exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições sociais previdenciárias, é una. Isso é facilmente comprovado pelo cálculo da multa; perceba que seu valor é aquele fixado em lei, sem alteração, pouco importando o número de documentos não exibidos (ou exibidos com erro).

A DRJ de origem já esclareceu que *as infrações constatadas relativas às competências até setembro/2001, já estavam decadentes, pois só poderiam ter originado o lançamento de multa pecuniária até o final do ano de 2006, porém, o auto de infração permanece existente em relação às infrações apuradas relativas ao período de 10/2001 a 07/2007.*

Portanto, por ser uma penalidade fixa, não há qualquer reparo a fazer em relação ao lançamento da presente multa.

Nesta toada, não há modificação a ser feita no lançamento.

I.d. Ausência de Tipicidade

Neste tópico, a RECORRENTE defendeu a “*ausência de previsão legal tipificando a suposta infração cometida, ou seja, autorizando a aplicação de multa imposta pela suposta inobservância das convenções, princípios e normas contábeis genéricas na escrituração da empresa, como exigido pela fiscalização*” (fl. 318).

Contudo, entendo que não merece prosperar a alegação da contribuinte.

Estamos a tratar de um dever instrumental do contribuinte em exhibir livros ou documentos relacionados às contribuições sociais previdenciárias, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, do CTN). Referidas infrações, as quais consistem em um ilícito tributário, estão previstas na legislação tributária e acarretam a imposição de multa pecuniária.

Destarte, há no ordenamento jurídico uma clara distinção entre o dever de pagar o tributo e a multa decorrente de uma sanção, pela ausência do dever instrumental de praticar uma conduta no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos.

Na doutrina, muito se discute acerca da impropriedade dos termos obrigação principal e obrigação acessória. É certo que, no sentido *lato sensu*, as obrigações acessórias só existem pelo dever de pagar o tributo. Daí derivam os termos obrigação principal e obrigação acessória. Não precisaria existir obrigações acessórias, se não fossem as obrigações principais. A relação de acessoriedade é, pois, nesse sentido.

No caso em tela, a fiscalização apontou que o sujeito passivo apresentou livros contábeis escriturados com deficiência, tendo em vista que não observou os princípios contábeis da Oportunidade e da Competência. Assim, entendeu que a escrituração da RECORRENTE não registrou o movimento real da remuneração dos segurados-empregados a seu serviço (fls. 26/34).

O ilícito tributário se materializou no momento em que foram apresentados os livros contábeis que não atenderam as formalidades legais exigidas.

A RECORRENTE questiona a adoção dos princípios contábeis citados como formalidade exigida em lei, ao tempo em que afirma não ser possível aplicar as exigências da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.) por ela ser uma sociedade limitada.

Contudo, a obrigatoriedade de se observar os princípios contábeis está, sim, prevista em lei. Neste sentido, o Código Civil, em seu art. 1.179 e seguintes, dispõe de uma série de regras sobre a escrituração contábil das empresas, dentre as quais está a obrigatoriedade de seguir um sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme de seus livros:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Ou seja, há obrigação legal de seguir um sistema de contabilidade. Sendo assim, evidente que devem ser observadas as normas e diretrizes que regulamentam esse ramo de atividade. Tais normas estão previstas nas diversas resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, dentre as quais está a CFC nº 750/93 (redação vigente à época dos fatos), que previa o seguinte:

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º **A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória** no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da **OPORTUNIDADE**;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI) o da **COMPETÊNCIA**; e
- VII) o da PRUDÊNCIA.

Ademais, concordo com a DRJ de origem quando afirma que diversos dispositivos a Lei das SA (Lei nº 6.404/76) aplicam-se às sociedades empresárias limitadas, sobretudo as normas que tratam dos procedimentos contábeis e outros não específicos sobre as ações. Esta é a orientação da doutrina e plenamente aceita no mundo jurídico.

Sendo assim, referida Lei nº 6.404/76 prevê em seu art. 177 o seguinte:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, **com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de **competência**.

Dito isto, resta evidente que, ao contrário do que aponta a RECORRENTE, a lei exige a observância das convenções, princípios e normas contábeis na escrituração da empresa. Não sendo observado tais princípios na escrituração contábil, a mesma pode ser considerada como deficiente e, conseqüentemente, enquadrar tal situação na previsão legal do art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991 (fundamento legal da multa):

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.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 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.

Como visto, a previsão para aplicação da penalidade está em lei. O Decreto nº 3.048/99 apenas quantifica o valor da multa, nos seu art. 283, inciso II, letra “j”, atualizado pela Portaria MPS/GM nº 142 de 11/04/2007, obedecendo ao disposto no art. 373 do mesmo RPS:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17

(seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...)

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;

(...)

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão da multa, aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria.

Portanto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo.

II. MÉRITO

II.a. Desconsideração da Contabilidade

No mérito, a RECORRENTE passa a defender a inexistência da comprovação de situação que autorizasse a desconsideração de sua contabilidade, ao alegar, em síntese, que a escrituração de despesas de matérias de consumo imediato não é fato suficiente para se presumir que houve efetivamente algum serviço prestado naquele mesmo mês.

Neste sentido, exemplificou situações de sua rotina que podem ensejar a compra de material sem a correspondente contratação de mão-de-obra no período (fls. 326/327):

(a) GARANTIA: é de saber comum que as empresas do ramo da construção civil são responsáveis pelas obras entregues. Além disso, no presente caso, deve ser ressaltado que a Impugnante é empresa modelo no seu ramo. Desta forma, sempre que há qualquer problema de responsabilidade da empresa nas unidades entregues, a mesma efetua o reparo em garantia. Quando isto ocorre, a Impugnante arca com o material necessário ao reparo, e a empresa contratada para efetuar a obra (empreiteira terceirizada) se responsabiliza pela mão-de-obra. Tal situação é completamente comum no ramo da Impugnante, estando inclusive prevista em contrato (doc. nº 03 — Impugnação). Além disso, neste ponto, cumpre frisar que, tendo em vista ser a Impugnante empresa de alto padrão, não raras vezes, visando a satisfação completa dos seus clientes, concorda em

arcar com despesas de materiais necessários para alterar algum ponto da obra que não agradou os seus proprietários (mesmo não se tratando de defeito coberto pela garantia), sendo que, nestes casos, o condomínio arca com a despesa da mão-de-obra.

(b) ESTOQUE: a compra de material sem a respectiva mão-de-obra também não configura qualquer infração às normas da contabilidade porque, em vários casos, o material é comprado, mas não é utilizado no mesmo mês. É o que acontece, por exemplo, quando a empresa compra estoque (para utilização futura), o que é bastante comum quando o produto que a empresa precisará está em promoção, por exemplo. Quando isto ocorre, naturalmente, algum tempo depois da compra há o respectivo lançamento da mão-de-obra.

(c) OBRA NOVA: o mesmo raciocínio aplicado acima, com ainda mais razão, é adotado quando se trata de obra nova (início de obra). É que a Recorrente, assim como qualquer outra empresa do seu ramo, compra diversos materiais antes de iniciar a obra. Após receber a quantia de materiais que entende necessária para o início da obra, contrata a mão-de-obra. Neste ponto, aliás, seria ilógico querer que a empresa contratasse a mão-de-obra antes mesmo de receber o material para o início da construção/reforma a ser efetuada; e

(d) AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NO MÊS: Além dos exemplos acima informados, observa-se que, diferentemente do que parece entender a fiscalização, não há qualquer determinação legal, por motivos óbvios, que obrigue a empresa a contabilizar, no mesmo mês da compra dos materiais, a mão-de-obra utilizada, até porque, como visto, existem diversos motivos que justificam a inexistência de mão-de-obra em determinados casos, ou a prestação de contas e cobrança posterior da mão-de-obra pelas contratadas.

Contudo, entendo que não assiste razão ao contribuinte em seu pleito.

Em princípio, entendo verossímil a alegação da RECORRENTE de que não se pode presumir que todos os fatos contábeis apontados pela fiscalização às fls. 26/38 deveriam, necessariamente, estar acompanhado de uma contratação de mão-de-obra no mesmo período de sua aquisição.

No entanto, ao analisar as situações relativas ao período não atingido pela decadência (a partir de 10/2001, conforme exposto em tópico específico e também apontado pela DRJ de origem), nos deparamos com situações em que a compra de material deveria, sim, estar necessariamente acompanhada da contratação de mão-de-obra para aquele momento.

Tais situações estão representadas pelas diversas contabilizações de compras de concreto usinado (que não pode ser estocado e é de consumo imediato) desacompanhada do registro de mão de obra própria após a aquisição do referido material.

Somente com a constatação acima, cai por terra a alegação de defesa da RECORRENTE de que os casos relatados se referem a apenas três situações: (a) obras concluídas - garantia; (b) obras em fase de conclusão (mão de obra já paga); e (c) obras novas.

Isto porque o concreto usinado é usado principalmente em fundações, vigas, pilares, lajes, etc. Ou seja, na etapa estrutural da obra. Sendo assim, não é verossímil a compra de concreto usinado (mais caro e adquirido em grande volume) para a execução de reparos feitos na etapa de garantia de obras já concluídas (item “a” acima).

De igual forma, as obras em fase de conclusão (item “b” acima) não necessitam de concreto usinado, por já estarem em fase de acabamento e, portanto, já passada a etapa de elaboração das suas estruturas.

Por fim, as obras novas (item “c” acima) de fato necessitam do concreto usinado, por ser um material para a edificação de sua estrutura e, portanto, utilizado na etapa inicial da obra. Contudo, como exposto, referido material não pode ser estocado; sendo assim, a sua aquisição deveria estar, necessariamente, acompanhada da contratação de mão-de-obra.

Como já exposto, a multa ora aplicada é fixa, ou seja, independe da quantidade de documentos não apresentados e/ou lançamentos efetuados com deficiência. Portanto, a mera constatação de que houve a compra de material de consumo imediato (concreto usinado) sem a escrituração da contratação de mão-de-obra necessária para o seu manuseio é suficiente para atestar que a contabilidade da contribuinte não registrou o movimento real da remuneração dos segurados-empregados à seu serviço e, portanto, encontra-se deficiente neste ponto.

Desta feita, desnecessário se debruçar sobre demais questões meritórias acerca do acerto, ou não, de outros lançamentos contábeis (como, por exemplo, a alocação de notas fiscais às corretas contas contábeis), pois a constatação acima retratada já é suficiente para manutenção do lançamento em sua integralidade.

II.b. Da insignificância em relação ao custo das obras

No que diz respeito ao argumento de que “*os valores contabilizados como aquisição de materiais sem o registro da mão de obra respectiva, indicados no Auto de Infração, são irrisórios se comparados ao valor total gasto nas obras realizadas pela Recorrente*” (fl. 338), igualmente sem razão a RECORRENTE. Isto porque a infração verificada independe do valor da obra ou do valor que deixou de ser contabilizado. Os lançamentos apontados como deficientes no auto de infração servem como um indício de que a contabilidade não espelha a real ocorrência dos fatos e, como tal, não pode fazer prova em favor do contribuinte. Consequentemente, por ter apresentado documentação tida como deficiente, houve a aplicação da multa legalmente prevista.

Neste ponto, como bem exposto pela DRJ de origem, de acordo com o art. 136 do CTN, a infração fiscal em regra tem natureza meramente formal, independe do resultado efetivamente ocorrido, da vantagem obtida, da eventual falta de recolhimento de tributo ou da extensão da lesão ao Fisco:

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, sem razão a contribuinte.

II.c. Da necessidade de a multa ser relevada

Neste tópico, a RECORRENTE apresenta as razões pelas quais entende deve ser relevada a multa aplicada, com base no art. 291, §1º, do RPS:

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§ 1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

No entanto, não há como acatar o pleito da contribuinte pois, ainda que tenha sido corrigida algumas faltas no período da impugnação, existem diversos outros lançamentos que atestam a infração cometida e que não foram corrigidos. Neste sentido, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho da decisão recorrida por concordar com suas ponderações:

9. Pedido de relevação

Embora a Autuada tenha apresentado, juntamente com a impugnação, os livros diário e razão relativos ao período de 01/2007 a 07/2007, e tenha apresentado registro contábil (fls. 134/135) que alega comprovar a correção da falta relativa ao lançamento contábil da nota fiscal 1526 (no valor de R\$ 47.881,97) emitida pela E.M.O. Sennobra Ltda (setembro/2006), a multa aplicada não pode ser relevada, já que as demais infrações apuradas (não alcançadas pela decadência) não foram corrigidas.

II.d. Da aplicação do art. 112 do CTN

Por fim, a RECORRENTE pleiteou a aplicação do art. 112 do CTN para afastar a penalidade aplicada na medida em que há dúvida quanto às supostas infrações, conforme exposto voto vencido do acórdão recorrido:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Contudo, ao contrário do que entende o RECORRENTE, no caso não há dúvida quanto à ocorrência dos fatos. A conclusão exposta na Declaração de Voto da decisão recorrida parte do entendimento de que a prova da infração teria sido obtida por presunção. No entanto, conforme acima exposto, nos autos há informação suficiente para se inferir que a contabilidade da RECORRENTE, de fato, não registrou a real movimentação da remuneração dos segurados a seu serviço.

Sendo assim, entendo que não há que se falar em dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ocorrido, não podendo ser afastar a multa aplicada.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim