



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.000010/2009-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.982 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de outubro de 2021  
**Recorrente** IDUGEL INDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/01/2009

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA**

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CFL 38.**

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

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. NATUREZA OBJETIVA.**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Andrea Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 35 e ss).

Pois bem. O Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias — AIOA n.º 37.001.785-4, de 12/01/2009, foi lavrado em razão da exibição dos Livros Diário e Razão, referentes aos exercícios 2003 a 2007, contendo informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira caracterizada por escrituração contábil irregular e que não atende a legislação comercial em vigor, fato que constitui infração às disposições contidas no § 2º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

De acordo com o explanado pela Auditoria, em seu Relatório, a Empresa compõe um grupo de empresas, denominado "GRUPO IDUGEL", integrado também por "KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA" e "JS MÁQUINAS LTDA ME", que embora possuam aparentemente sócios distintos, são administradas diretamente pelo Sr. José Schazmann e Sra. Silvaria Marques Schazmann, mediante procurações. E, mais, que no exame da documentação apresentada, foram identificados diversos "pagamentos cruzados" entre as componentes do GRUPO, ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra, ferindo o princípio contábil da "Entidade" e sem que houvesse qualquer registro contábil de tais operações.

Foram constatados também vários pagamentos efetuados pela Empresa em nome dos sócios administradores e seus familiares, referentes a compromissos assumidos com terceiros. Tais pagamentos tiveram como registro contábil apenas a saída de numerário de contas

bancárias e como destino a entrada em caixa, não registrando a realidade dos fatos efetivamente ocorridos.

E, continua, que a Empresa efetuou pagamentos "extrafolha" aos seus empregados, valores esses além dos que efetivamente constavam em Folha de Pagamento. E, embora devidamente pagos, não foram registrados contabilmente.

A Autuada desrespeitou os "Princípios Fundamentais da Contabilidade" em sua escrituração. Deixou de registrar seus compromissos com fornecedores de materiais e serviços adquiridos "a prazo", considerando tais operações como se fossem "a vista", ferindo o Princípio da Competência.

Finaliza, que os fatos mencionados levam a conclusão de que o "GRUPO" é administrado como se fosse uma única empresa, entendimento equivocado por parte de seus administradores e que contraria a legislação comercial em vigor, comprometendo de forma irremediável sua escrituração contábil.

Atesta, por final, que não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes ou atenuantes.

É bom observar que no processo n.º DEBCAD 37.001.789-7, lavrado na mesma ação fiscal, encontram-se acostados os documentos mencionados pela fiscalização e que comprovam as irregularidades praticadas pela Empresa e apontadas pela Auditoria.

Aplicada a multa correspondente a R\$ 12.548,77 (doze mil, quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), fundamentada na alínea "j" do inc. II do art. 283 do RPS, e atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 11/03/08 (DOU 12/03/08).

Tudo de acordo com o explicitado no Feito, Relatório Fiscal da Infração e Relatório Fiscal da Aplicação Multa, integrantes do presente processo.

A Empresa foi cientificada da autuação em 28/01/2009, conforme fl. 01 dos autos.

E dentro do prazo regulamentar, a Empresa interpôs Impugnação, consubstanciada nas seguintes alegações, em síntese:

- (a) Preâmbulo. Refere-se a auto de infração correspondente a aferição indireta de contribuições previdenciárias de segurados, pró-labore, cooperados e autônomos, do período de 01/2003 a 12/2007;
- (b) Dos fatos. O grupo familiar de Elita Schazmann, formado por si, seus filhos e netos, explora o ramo industrial e comercial de fabricação de máquinas e equipamentos industriais. Com a evolução do negócio e por interesse familiar, optaram pela separação das atividades e com o fracionamento da cadeia produtiva. A empresa Idugel (José Schazmann e esposa) é responsável pelos projetos dos maquinários, comercialização e coordenação da execução dos mesmos (know-how), que conta com a participação de diversas empresas delegadas (aqui não se limita apenas a KF Montagens e JS Máquinas). JS Máquinas é responsável pela fabricação dos acessórios e complementos das máquinas produzidas pela empresa IDUGEL (direta e indiretamente). KF é responsável pela montagem e instalação das máquinas e acessórios fabricados pela IDUGEL, JS e outras empresas participantes da cadeia produtiva. Não ha nenhum ilícito na formação de empresas por grupos familiares, bem como a terceirização de atividades como no caso não se traduz em cessão de mão-de-obra. A legislação brasileira permite o desenvolvimento de ações para se evitar a ocorrência da hipótese de incidência, dentro do campo da elisão fiscal, na forma do art. 116 do CTN, sendo perfeitamente possível separar as atividades em diversos setores no caso em tela. As práticas adotadas pelas empresas foram revestidas de formalidades perfeitamente válidas, atendidos todos os pressupostos contábeis idôneos a

registrar as operações, não existindo nenhuma macula suficiente para afastar o direito de opção pelo regime simplificado de tributação;

- (c) Faturamento. Legalidade. Know-How. A empresa IDUGEL é que detém capacidade técnica para desenvolver projetos, possibilidade de angariar contratos e obras, inclusive com a pessoa do Sr. José Schazmann, como o técnico de maior capacidade reconhecida no Brasil. No processo de desenvolvimento da atividade industrial de alta complexidade, como exemplifica a instalação de um moinho de trigo, parte da atividade é delegada a empresas terceirizadas, mediante contratação por empreitada, como ocorre com a empresa JS. O valor agregado de cada produto produzido pelas empresas contratadas é muito inferior àquele cobrado pela empresa IDUGEL quando da comercialização do conjunto todo, o que no exemplo do moinho de trigo, representa para a fabricante até 1/3 do valor final faturado pela empresa IDUGEL. Em resumo, o preço do conjunto é muito superior das máquinas isoladamente. Daí o motivo de que o faturamento das empresas contratadas, em que pese com número de empregados superior A contratante, apresente faturamento inversamente proporcional. Também há casos de parceria que a IDUGEL fica responsável pelo fornecimento das máquinas principais e a JS pelo fornecimento de acessórios. Portanto, a IDUGEL explora seu Know-How, diante de sua grande credibilidade do mercado, motivo da desproporção do faturamento, não tendo como comparar a proporcionalidade do faturamento ao número de empregados;
- (d) Contabilidade. Regularidade I. A existência de empréstimos entre as empresas IDUGEL e JS não desqualifica a individualidade de ambas. Efetivamente, houve transferências de recursos, sempre na proporção dos créditos existentes da ora requerente perante a IDUGEL. Assim, havendo crédito e ao mesmo tempo devido algum pagamento, ocorreram situações que a devedora IDUGEL pagou pelos serviços através da quitação de débitos específicos. De qualquer forma, a contabilização fora feita corretamente. Há que se aplicar o princípio da proporcionalidade no caso presente, pois foram levantados elementos insignificantes para sustentar a ilegalidade da ora requerente;
- (e) Contabilidade. Regularidade II. Os lançamentos contábeis são tão idôneos que compreendem, inclusive, valores pagos esporadicamente, apesar de não lançados em GFIP. Tanto que o fiscal identificou os valores e titulares, conforme anexo I do AI, se confundindo ao afirmar que valores pagos não foram registrados contabilmente. Efetivamente, não foram lançados nas informações previdenciárias, mas foram contabilizados, tanto que arquivados os documentos correspondentes. Assim, não merece aplicação de aferição indireta, mas tão somente aplicação da verba previdenciária sobre as parcelas pagas, sem estendê-las a outras competências. E quanto ao pró-labore, nada foi fundamentado sobre eventuais irregularidades na sua contabilização, além da genérica afirmação de irregularidade contábil. Portanto, não há como admitir a aferição;
- (f) Jurisprudência Acerca do Caso. Apresenta julgado do Conselho de Contribuintes, cuja ementa dispõe não ser simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária;
- (g) Do vício formal do Ato Administrativo. Transcreve parte do art. 142 do CTN (atividade administrativa vinculada e obrigatória); Decreto n.º 70.235/92 — art. 10 (sobre auto-de-infração) e art. 11 (sobre notificação de lançamento) e, ainda, art. 293 do Regulamento da Previdência Social (auto-de-infração). Foi emitido auto-de-infração calculado no valor do próprio tributo, o que é vedado. Por terem naturezas jurídicas distintas, o auto-de-infração e notificação de débito — não há como admitir a utilização de uma no lugar de outra. Emitido sob a forma de auto-de-infração é eivado de vícios insanáveis que o torna totalmente imprestável a qualquer finalidade tributária. Não há, como narrado, consignado a penalidade aplicada e sua gradação, nem a disposição legal infringida. Existem apenas os "fundamentos legais das rubricas". No entanto, em se tratando de AI, há que constar a infração e a pena. Há que ser considerado que o montante correspondente A pena aplicada, equivalente ao valor do tributo corrigido. Razão pela qual deixa de manifestar-se quanto ao mérito das rubricas lançadas. A única hipótese de utilização do valor da própria contribuição para a penalidade é a do art. 284, II, do RPS, que transcreve. Portanto, nulo o

presente AI, por não preenchimento dos requisitos legais a sua validade, e cola aos autos decisões do Conselho de Contribuintes;

- (h) Cerceamento de defesa. Há cerceamento de defesa na medida que ainda pendentes intimações fiscais, objeto de impugnações administrativas não decididas.
- (i) Consta no Relatório Fiscal (itens 4.3 a 4.9) diversas intimações para apresentação de documentos, as quais não esclarece quanto ao atendimento ou não por parte do contribuinte bem como se foram as mesmas tomadas como base de emissão de penalidade equivalente ao valor do tributo mais encargos. Insinua o agente fiscal descumprimento às intimações, o que não é verdadeiro. Requer a nulidade do presente AI;
- (j) Nulidade do Processo Administrativo. Sustenta a autoridade fiscal lançamento de ofício com base no art. 149, VII, do CTN, que prevê que o lançamento deverá se efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa e o auto em questão não foi submetido a qualquer revisão de ofício pela autoridade superior. Por essa razão, há que ser reconhecida a nulidade do presente, por falta de cumprimento de exigência legal;
- (k) Inexistência de fraude. Traz o conceito fiscal de fraude, art. 72 da Lei n.º 4.502/64. A fraude só pode ser aferida no momento da ocorrência do fato gerador, não com relação às obrigações acessórias. E para a sua configuração é necessária a demonstração do animus de lograr, ou seja, o agente fiscal tem o dever de provar o intuito de fraude pelo contribuinte. No presente caso, não há como admitir a existência de fraude, razão pela qual impossível à manutenção do presente auto, pois ausente a hipótese do art. 149, VII, do CTN;
- (l) In Dúbio Pro Reo. O AI em tela decorre da interpretação do agente fiscal que entendeu haver fraude no planejamento tributário adotado pela Impugnante, entendimento equivocado conforme elementos supra mencionados. Traz o art. 112 do CTN, que é a aplicação do brocardo in dúbio pro reo. O Conselho de Contribuintes é pacífico nesse sentido. Desta forma, deve-se aplicar referido dispositivo e cancelar totalmente o AI;
- (m) Decadência. O prazo decadencial para o Fisco proceder a apuração de diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador. Logo o período de 01 a 12/2003 foi atingido pela decadência, na forma do art. 173, § 1º, do CTN, que transcreve, e cola aos autos jurisprudência sobre o tema. Requer a aplicação da decadência às competências anteriores a 01/2004, inclusive;
- (n) Da ilegalidade da Aferição Indireta. A aferição é medida extrema, disponível somente quando totalmente imprestáveis ou inexistentes os lançamentos contábeis ou, ainda, pela recusa no fornecimento da documentação exigida, hipóteses não ocorridas, pois conta com lançamentos contábeis regulares, dotados dos respectivos documentos, colocados disposição da Autoridade Fiscal. Meras irregularidades ou pequenas falhas contábeis não autorizam o arbitramento e traz diversos julgados. Arbitrária e ilegal a aferição indireta;
- (o) Empregados registrados. Equivocou-se o fiscal ao afirmar a existência de empregados não registrados, o que justificaria a aferição indireta. Todos os empregados estão registrados. Apenas prestadores de serviço autônomos não estão registrados em folha de pagamento. Tanto é verdade que foram identificados pagamentos esporádicos e que foram estendidos a todos os meses fiscalizados. Exemplifica, sendo o pior o caso de um empregado que recebeu uma única gratificação no mês de 05/2006 e teve arbitrada contribuição para todo o período. Logo, não merece prosperar a aferição praticada;
- (p) Pró-Labore. Pior ainda a situação. Por entender elevada a distribuição de lucros, resolveu o agente desconsiderar os documentos de pagamento de pró-labore, preferindo a aferição indireta das contribuições sobre um valor arbitrado. Sobre o lucro não há contribuição. O agente fiscal deveria ter comprovado a inexistência da ocorrência do pagamento de distribuição de lucros, o que não fez. Consta na contabilidade a distribuição de lucros aos sócios como também nas declarações dos sócios à Receita Federal. E não há como infirmar tais documentos. Não justificou/fundamentou o que o teria levado a arbitrar esses valores. São idôneos os lançamentos levados a efeito a título de pró-labore e distribuição de lucros;

- (q) Pedido. Diante de todo exposto, requer que seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, reconhecendo as nulidades arguidas e, no mérito, reconhecida a improcedência do AI;
- (r) Provas. Requer a produção de prova oral, cujo rol de testemunhas será apresentado oportunamente, quando da designação de data para a sua oitiva. Requer, ainda, a apresentação de documentos durante a fase de instrução.

Em 12/03/2009, a Impugnante requereu que as intimações relativas ao presente sejam feitas no endereço e na pessoa dos advogados identificados na Procuração inclusa nos autos, sob pena de nulidade.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 65 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 12/01/2009

**AUTO-DE-INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

**PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. PROVA TESTEMUNHAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

A prova documental no contencioso administrativo deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

No rito do processo administrativo fiscal inexistente previsão legal para audiência de instrução, na qual seriam ouvidas testemunhas, e os depoimentos deveriam ter sido apresentados sob forma de declaração escrita, juntamente com a impugnação.

**INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. PEDIDO REJEITADO.**

Dada a existência de determinação legal expressa, as intimações são endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 87 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, organizado de acordo com os seguintes tópicos: (i) vício formal do ato administrativo; (ii) cerceamento de defesa; (iii) nulidade do processo administrativo; (iv) mérito; (v) contabilidade, regularidade, pagamentos cruzados; (vi) contabilidade, regularidade, salário “extra folha”; (vii) contabilidade, regularidade, pro labore; (viii) da ilegalidade da aferição indireta; (ix) empregados registrados; (x) pro labore; (xi) pedido.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

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

### 2. Preliminares.

Preliminarmente, o recorrente insiste na tese, segundo a qual, auto de infração e notificação fiscal de lançamento, teriam naturezas distintas, não sendo possível admitir a utilização de uma no lugar de outra. Ademais, entende que não haveria no auto de infração a penalidade aplicada e sua gradação, nem a disposição legal infringida, mas apenas os “fundamentos legais das rubricas”. Pontua, ainda, que não haveria fundamento legal para a utilização do valor da própria contribuição para o cálculo da penalidade. Também alega cerceamento do direito de defesa e pleiteia a nulidade do processo administrativo fiscal. Ao final, requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração em epígrafe, por não preenchimento dos requisitos legais à sua validade.

Pois bem. É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe.

A começar, entendo, pois, que o auto de infração em discussão está em conformidade com os arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972 e não violou o art. 59 desta norma. Veja-se:

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.

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

I - a qualificação do notificado;

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

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

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

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

(...)

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 conseqüência.

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

A propósito, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa

Nesse sentido, o fato de o lançamento ter se utilizado da roupagem de “auto de infração” e não de “notificação de lançamento” ou o inverso, não é capaz de, por si só, conduzir à sua nulidade, eis que não demonstrado qualquer prejuízo à defesa do recorrente. É de se ressaltar, inclusive, que as expressões “Notificação de Lançamento”, “Auto de Infração” e “Lançamento”, são utilizadas inúmeras vezes como expressões equivalentes, em sentido amplo, não havendo diferenciação entre os institutos.

Conforme bem pontuado pela DRJ, a descrição dos fatos feita pelo autuante é clara, sendo que os enquadramentos legais das contribuições previdenciárias, da multa aplicada, dos juros de mora, estão corretamente descritos. A origem dos valores utilizados está apontada, enfim, todos os requisitos necessários foram cumpridos pela autoridade fiscal.

A propósito, ao contrário do que argumentado pelo recorrente, os acréscimos legais foram aplicados de acordo com a legislação vigente à época, estando a motivação fiscal devidamente presente no Auto de Infração e demais Relatórios anexos:

**DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO**

Deixar a empresa, 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 exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2. e 3. da referida Lei, com redação da MP n. 449, de 04.12.2008, combinado com o artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

#### **DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA**

Lei 8.212, de 24.07.91, art. 92 e art. 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, inciso II, alínea "j" e art. 373.

#### **DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA**

Art. 292, inciso I, do RPS.

(...)

#### **RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO**

1. Em ação fiscal desenvolvida na empresa IDUGEL INDUSTRIAL LTDA, verificamos que a mesma apresentou livro "diário e razão" dos exercícios de 2003 a 2007 contendo informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira caracterizada por escrituração contábil irregular e que não atende a legislação comercial em vigor, conforme os fatos a seguir elencados:

1.1 O contribuinte compõe um grupo de empresas, denominado "GRUPO IDUGEL", integrado também pelas empresas "KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA" e "J.S. MAQUINAS LTDA ME". Embora estas empresas possuam aparentemente sócios distintos, todas são administradas diretamente pelo Sr. José Schazmann e Sra. Silvana Marques Schazmann, conforme cópia das procurações e documentos anexos (fls. 112 a 133 do AI DEBCAD 37.001.789-7).

1.2 No exame da documentação do contribuinte, foram identificados diversos "pagamentos cruzados" entre as empresas pertencentes ao "GRUPO", ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra ferindo o princípio contábil da "Entidade" e sem que houvesse qualquer registro contábil de tais operações. Cópia, por amostragem, de documentos com "pagamentos cruzados" em anexo (fls. 116 a 133 do AI DEBCAD 37.001.789-7).

1.3 Foram encontrados também vários pagamentos efetuados pela empresa em nome dos sócios administradores e seus familiares referentes a compromissos assumidos com terceiros. Tais pagamentos tiveram como registro contábil apenas a saída de numerário de contas bancárias e como destino a entrada em caixa, não registrando a realidade dos fatos efetivamente ocorridos. Cópia, por amostragem, de documentos que evidenciam tal prática (fls. 279 a 290 do AI DEBCAD 37.001.789-7).

1.4 A empresa efetuou pagamentos "extra-folha" aos seus segurados empregados, ou seja, valores pagos além dos que efetivamente constavam em folha de pagamento. Tais valores embora devidamente pagos, conforme comprovantes em anexo (fls. 291 a 307 do AI DEBCAD 37.001.789-7), não foram registrados contabilmente.

1.5 Na execução da escrituração contábil, o contribuinte continuou a desrespeitar os "Princípios Fundamentais da Contabilidade". Deixou de registrar seus compromissos com fornecedores de materiais e serviços adquiridos "a prazo", considerando tais operações como se fossem realizadas "a vista", ferindo o "Princípio da Competência". Cópia, por amostragem, de documentos que evidenciam tal prática (fls. 308 a 317 do AI DEBCAD 37.001.789-7).

1.6 Os fatos mencionados anteriormente levam também a conclusão de que o "GRUPO" é administrado como se fosse uma única empresa, entendimento equivocado por parte

de seus administradores e que contraria a legislação comercial em vigor, comprometendo de forma irremediável sua escrituração contábil.

2. Os referidos documentos foram solicitados mediante "Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF", cópia em anexo (fls. 87,88 do AI DEBCAD 37.001.789-7).

3. Tais ocorrências configuram-se em infração ao disposto na Lei nº 8.212/91, artigo 33, parágrafo 30, combinado com o artigo 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

4. Não ocorreu circunstância agravante ou atenuante.

#### **RELATÓRIO FISCAL DA MULTA APLICADA**

1. Conforme o disposto no artigo 92 da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 283, inciso II, alínea "j" e artigo 373 todos do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, a multa a ser aplicada corresponde a **R\$ 12.548,77 (doze mil, quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos)**.

2. Os valores das multas foram reajustados pela Portaria MPS/MF nº 77 de 11/03/2008, artigo 8º, inciso V.

A auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pelo próprio interessado, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo ao impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Decerto, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever os fatos geradores das contribuições, bem como os documentos que serviram de base para a apuração das contribuições devidas, cujos valores estão demonstrados nos documentos anexos, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Também não prospera a alegação do recorrente, no sentido de que constaria no relatório fiscal do auto de infração (itens 4.3 a 4.9) diversas intimações para apresentação de documentos, as quais não esclareceriam quanto ao atendimento ou não por parte do contribuinte, bem como se foram ou não as mesmas tomadas como base na emissão do auto de infração em epígrafe. Basta uma leitura do item 4 dos processos principais correlatos para tomar ciência do desenrolar do procedimento investigatório, inclusive com a participação do próprio contribuinte, por meio de seus representantes legais, o que coloca em xeque o seu desconhecimento sobre tais fatos.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas

produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

E, ainda, sobre a suposta nulidade do processo administrativo, por ausência de revisão de ofício pela autoridade administrativa, o contribuinte, a meu ver, confunde as etapas do processo administrativo. A esse respeito, esclareço que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Entendo que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Portanto, não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

Tendo o fiscal atuante 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 arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento ou mesmo do feito.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto nº 70.235/1992, bem como foi assegurado à Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afasto as preliminares arguidas.

### **3. Mérito.**

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

A começar, o recorrente apenas repete parte das argumentações tecidas nos processos das obrigações principais correlatos, não concentrando sua defesa de forma objetiva, ao fundamento legal do lançamento em epígrafe, que se trata da exibição dos Livros Diário e Razão, referentes aos exercícios 2003 a 2007, contendo informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira caracterizada por escrituração contábil irregular e que não atende a legislação comercial em vigor, fato que constitui infração às disposições contidas no § 2º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Assim, quanto a obrigação de apresentar os documentos exigidos, a tempo e modo, **entendo que não demonstrou o recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental.** Dessa forma, ao fornecer à fiscalização **documentos com informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira caracterizada por escrituração contábil irregular e que não atende a legislação comercial em vigor**, restou configurada transgressão ao art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/1991 que assim, determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

(...)

§ 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 exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

§ 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, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

Em que pese a insatisfação da recorrente, entendo que não houve a apresentação de provas e argumentos aptos a afastar a acusação fiscal acerca do descumprimento do dever instrumental, sobretudo em face das seguintes condutas constantes nos Relatórios Anexos, cujo ônus da prova de demonstrar em sentido contrário, o contribuinte não se desincumbiu:

- a) Os livros “diário e razão” dos exercícios de 2003 a 2007 foram apresentados contendo informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira, caracterizada por escrituração contábil irregular e que não atende à legislação comercial em vigor;
- b) Foram identificados diversos “pagamentos cruzados” entre as empresas pertencentes ao “grupo”, ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra, ferindo o princípio contábil da “entidade” e sem que houvesse qualquer registro contábil de tais operações;

- c) Foram encontrados vários pagamentos efetuados pela empresa em nome dos sócios-administradores e seus familiares referentes a compromissos assumidos com terceiros, não tendo sido registrado a realidade dos fatos ocorridos;
- d) O contribuinte efetuou pagamentos “extra-folha” aos seus empregados, ou seja, valores pagos além dos que efetivamente constavam em folha de pagamento e não foram registrados contabilmente;
- e) Na execução da escrituração contábil, o contribuinte continuou a desrespeitar os "Princípios Fundamentais da Contabilidade". Deixou de registrar seus compromissos com fornecedores de materiais e serviços adquiridos "a prazo", considerando tais operações como se fossem realizadas "a vista", ferindo o "Princípio da Competência".

A propósito, o Auto de Infração CFL 38 é de consumação instantânea, e se aperfeiçoa e se exaure definitivamente no vencimento do prazo consignado pela Fiscalização, não mais admitindo convalescência ou correção ulterior. A infração tipificada no CFL 38 possui valor único e indivisível, de maneira que o valor da multa a ele associado independe da gravidade e do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária violada.

Cabe destacar, ainda, que o interessado já deveria manter à disposição da Fiscalização todos os documentos solicitados, relacionados no art. 32 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 225 do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n.º. 3.048, de 06/05/1999.

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

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

Destaca-se, ainda, que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida. Nesses termos, dispõe o art. 113, § 2º do CTN:

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

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

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

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

Ademais, é indiferente a comprovação do cumprimento de suas obrigações tributárias, concernentes aos fatos geradores discutidos nos autos do processo da obrigação tributária principal, eis que a obrigação acessória tratada no presente caso, conforme visto, é de consumação instantânea, e se aperfeiçoa e se exaure definitivamente no vencimento do prazo consignado pela Fiscalização, não mais admitindo convalescência ou correção ulterior. E ainda que assim não o fosse, o recorrente não logrou êxito em demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

A propósito, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Nesse sentido, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

Destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso em março de 2010, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2021), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

Por fim, embora não arguido pelo recorrente, esclareço que a multa imposta pela autoridade fiscal foi aplicada em valor fixo e indivisível, sendo irrelevante, portanto, que parte da falta apontada tenha sido cometida em período supostamente atingido pela decadência. A correção e/ou decadência de parte dos fatos geradores da infração não altera seu valor, pois a infração continua existindo, mesmo que parcialmente.

Ademais, 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 (Súmula CARF nº 148).

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

## **Conclusão**

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite