



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10950.003869/2007-13
Recurso nº 257.366 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.811 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 38
Recorrente NIPPOMAG DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES MAGNÉTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/08/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. ART. 33, §§ 2º E 3º DA LEI Nº 8.212/91. PROCEDÊNCIA.

A empresa é obrigada a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, sob pena de multa prevista no art. 283, II, 'j' do Regulamento da Previdência Social.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS LEGAIS. CORREÇÃO DA FALTA.

Somente faz jus ao benefício da relevação da multa o infrator que for primário; não houver incorrido em circunstância agravante; formular pedido para tanto no prazo de impugnação e, nesse mesmo prazo, houver comprovadamente corrigido a falta que deu ensejo à autuação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALOR DA MULTA. REAJUSTAMENTO.

Os valores das penalidades pecuniárias decorrentes de Auto de Infração, expressos em moeda corrente, serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Edgar Silva Vidal (Conselheiro convocado), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva e Thiago d'Avila Melo Fernandes.

Ausência momentânea: Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Período de apuração: Janeiro/1997 a Julho/2007.

Data da lavratura do Auto de Infração : 13/08/2007.

Data da Ciência do Auto de Infração : 21/08/2007.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas nos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter deixado de apresentar durante a Ação Fiscal o Livro Diário, devidamente registrado em órgão próprio, e Livro Razão, relativos ao exercício de 2006, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fl. 15.

CFL - 38

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 o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exhibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Os documentos supra relacionados foram solicitados mediante Termo de Início de Ação Fiscal, a fls. 08/10, emitido em 21/06/2007.

A multa foi aplicada no valor básico de R\$ 11.951,21 (onze mil novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos), atualizado pela Portaria MPS/GM nº 142, de 11/04/2007, conforme descrito Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 16.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 35/42.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa, a fls. 52/57, julgando procedente o Auto de Infração e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 28 de novembro de 2007, conforme Avisos de Recebimento – AR a fl. 60.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 66/79, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Pede que a multa seja relevada por se tratar de infrator primário e inexistirem circunstâncias agravantes;
- Alega a *prescrição das contribuições previdenciárias* (sic) e a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91;
- Que os dispositivos legais que embasaram a aplicação da multa não se prestam à finalidade a que se pretendem destinar. Aduz que o dispositivo infringido se refere a livros relacionados com as contribuições previstas no Regulamento, e o livro Diário não constitui elemento essencial das contribuições devidas à Previdência Social, pois as remunerações reclamadas são apuradas com base nas folhas de pagamento.
- Que, ante a inexistência de circunstâncias agravantes, deveria ser aplicada a multa de R\$ 6.361,73, nos termos do art. 292 do RPS. Argumenta haver falta de motivação no Auto de Infração para que a multa fosse aplicada no patamar de R\$ 11.951,21 quando deveria ter sido aplicada a multa de R\$ 6.361,73, argumentando que o tal vício causou prejuízo à defesa, pois o Recorrente não pode identificar o parâmetro utilizado para aplicação da referida multa.

Ao fim, requer o recorrente a declaração da insubsistência do Auto de Infração em julgamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 28/11/2007, quarta-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na quinta-feira seguinte, diga-se, 29/11/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 11 de dezembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

***Súmula Vinculante nº 8** - “São inconstitucionais o 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”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

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.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente 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.

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 13 de agosto de 2007, este alcançaria as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/2001, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

2.2. DA RELEVAÇÃO DA MULTA

Requer o Recorrente a relevação da multa ora aplicada, por se tratar de infrator primário e inexistirem circunstâncias agravantes.

O pedido do Recorrente não pode ser acolhido.

A Lei nº 8.212/91 foi editada com o propósito de disciplinar a organização da Seguridade Social, bem como o seu Plano de Custeio, mediante a instituição de obrigações tributárias ditas principais e acessórias, na estruturação engendrada pelo art. 113 do CTN.

No que pertine aos deveres tributários adjetivos, estabelece o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o

responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Ao tratar das circunstâncias atenuantes da infração, no capítulo reservado às infrações, o Regulamento da Previdência Social, por seu art. 291, estabeleceu que a multa aplicada por infração à legislação previdenciária poderia ser relevada se o infrator, no prazo de impugnação, houvesse corrigido a falta e formulasse pedido para tanto, desde que satisfizesse, cumulativamente, as condições de ser infrator primário e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante.

Regulamento da Previdência Social

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 1º de fevereiro de 2007)

§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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 1º de fevereiro de 2007) (grifos nossos)

§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.

§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.

As diretivas enunciadas no Regulamento da Previdência Social não discrepam daquelas dispostas na Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em apreço, cujo art. 656 dispõe que haverá relevação da multa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário; não houver incorrido em circunstância agravante; formular pedido para tanto no prazo de impugnação e, antes de escoado esse mesmo prazo, houver corrigido a falta que deu ensejo à autuação.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto de Infração. (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)

§1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:

I - formular pedido dentro do prazo de defesa e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput; (Redação dada pela IN SRP Nº 6, DE 11/08/2005)

II - for primário; e

III - não tiver incorrido em circunstância agravante.

Constata-se que entre os requisitos essenciais elencados pelo RPS para a relevação da multa está a necessidade de o infrator ter efetivamente realizado, ainda no prazo de defesa, a correção da falta que deu ensejo à lavratura do postado Auto de Infração, e ainda, nesse mesmo interregno temporal, ter formulado pedido formal de relevação da multa à administração tributária.

Ocorre que, compulsando os autos, não identificamos qualquer elemento que pudesse ao menos indicar ter sido a infração corrigida no prazo assinalado pela lei.

Ademais, no caso em estudo, a infração que deu ensejo à lavratura do vertente Auto de Infração é de consumação instantânea, consistente na não exibição no prazo assinalado de documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou na apresentação de documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas. Nessas circunstâncias, vencido o prazo consignado pela fiscalização, a infração se aperfeiçoa e se exaure definitivamente, não mais admitindo convalescença ou correção ulterior.

Além disso, agravando ainda mais o pedido ora formulado pelo Recorrente, este não fez coligar aos autos, no prazo de defesa, o indispensável pedido de relevação da multa, requisito essencial, porém não o único, para o deferimento do pedido de relevação da multa.

Conforme detalhadamente esclarecido, não basta para a fruição do benefício em realce ser a empresa infratora primária e não ter ela incorrido em circunstâncias agravantes. Para tanto, é necessária a observância cumulativa de todos os requisitos essenciais fixados na lei. Assim, não estando esses efetivamente cumpridos, não permite a lei que a empresa infratora seja agraciada com a relevação da penalidade ora em debate, em virtude do não adimplemento de condição essencial.

Vencidas as questões preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

É mister destacar que não será objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Argumenta o Recorrente que os dispositivos legais que embasaram a aplicação da multa não se prestam à finalidade a que se pretendem destinar. Aduz que o dispositivo infringido se refere a livros relacionados com as contribuições previstas no Regulamento, e o livro Diário não constitui elemento essencial das contribuições devidas à Previdência Social, pois as remunerações reclamadas são apuradas com base nas folhas de pagamento.

O apelo acima formulado não pode ter seguimento.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

De outro canto, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - 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. (grifos nossos)

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

Não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Igualmente, não é demasiado cuidado lembrar que a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei *stricto sensu*, podendo elas ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 e 100 ambos do CTN, assim inseridas no conceito de “Legislação Tributária”, na denominação adotada pelo *codex*.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Preambularmente, mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa syndicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao

pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração, como é o caso sobre o qual ora nos debruçamos.

É bom que se esclareça que, até que os Livros Contábeis sejam devidamente autenticados pelo órgão designado pelo Estado como o competente para tal propósito, eles não se configuram como documentos fiscais para fins tributários, mas meros livros de informações empresariais para o seu escriturador, não fazendo qualquer prova em favor deste, a teor do art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69. Dessarte, somente a autenticação formal aposta nos livros supra referidos tem o condão de atribuir-lhes a qualificação de “*documento fiscal*”, elemento integrante da contabilidade da empresa, na denominação assim adotada pela legislação tributária.

Registre-se que o fato de os suso mencionados livros serem autenticados no órgão do Registro do Comércio ou Registro Civil das Pessoas Jurídicas não lhes confere unicamente natureza jurídica comercial ou civil, respectivamente. Tais órgãos foram os designados pelo Ordenamento Jurídico como os competentes legalmente para, dentre outras funções, apreciar a observância das formalidades exigidas pela legislação, registrar oficialmente o cumprimento de sua escrituração e atribuir-lhes a qualidade de *documento fiscal*, mediante sua autenticação formal.

A contar dessa convolação substancial, os livros acima descritos passam a integrar formalmente a contabilidade da empresa, tendo como função precípua fornecer informações presumidamente verdadeiras das operações empresariais realizadas pelo contribuinte, as quais podem ser sindicadas tanto pelas demais entidades empresariais, como também, e principalmente, pelo Estado, máxime pelos órgãos fiscais da administração tributária.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, 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.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - 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.

Conforme já destacado em parágrafos precedentes, o art. 32 da Lei nº 8.212/91 fixou a obrigação acessória da empresa de lançar mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das

importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Dada a eventual impossibilidade de se apurar, imediatamente, o valor correspondente a cada operação a ser registrada na contabilidade, a legislação tributária concede um prazo de carência para que tais registros sejam lançados. Nessa toada, o §13º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estipula que os lançamentos contábeis referentes aos fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, só serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo tais lançamentos atender ao princípio contábil do regime de competência, além de registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II- lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

*§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, **serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições**, devendo, obrigatoriamente: (grifos nossos)*

I- atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II- registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

A IN INSS/DC nº100, de 18/12/2003, inserida no conceito de legislação tributária, na qualidade de norma complementar, impõe à empresa o encargo de manter à disposição do fisco os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil. Corolário de tais assentamentos, a contabilização em títulos próprios deve traduzir a forma de incidência de contribuição previdenciária, devendo observar uma coexistência harmônica com as folhas de pagamento e, hodiernamente, com a GFIP.

IN INSS/DC nº100 de 18.12.2003

Art. 65. A empresa e a equiparada, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigadas a:

IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 7º e 8º e ressalvado o previsto no §9º, todos deste artigo;

§7º As exigências previstas no inciso III do caput e §6º não desobrigam a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§8º Estão desobrigados da apresentação de escrituração contábil:

I - as pessoas físicas equiparadas a empresa, previstas nos incisos I e VI do § 3º do art. 7º, inscritas no CEI;

II - o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu regulamento;

III- a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, e a pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), desde que escrevem Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§9º Para fins do disposto nos incisos III e IV do caput, a empresa deve manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil.

Portanto, ao contrário do que entende o Recorrente, restou evidenciado que nos Livros Diário e Razão, encontram-se assentados, por determinação expressa da legislação tributária, registros contábeis relacionados diretamente com as contribuições previdenciárias, de onde se podem extrair informações condizentes com sua base de incidência, rubricas, alíquotas, valores descontados de terceiros, quantias recolhidas, valores objeto de retenção e substituição tributária, dentre outras.

Convenhamos que não é demais enaltecer que o registro dessas informações na contabilidade não é uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da Constituição da República.

Não se deve perder de vista, igualmente, que os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Nessas circunstâncias, a não apresentação dos livros contábeis exigidos pela fiscalização frustra os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce.

Dessarte, a conduta omissiva perpetrada pelo Recorrente representa ofensa direta à obrigação acessória ordenada no art. 32, II da Lei Orgânica da Seguridade Social, não sendo despiciendo relembrar que o marco primitivo da fundamentação legal em que se

sustentam as obrigações tributárias estabelece, taxativamente, que a ocorrência de violação a qualquer obrigação desse jaez tem natureza objetiva, figurando como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a sua caracterização, a mera inobservância de seus dispositivos, a teor dos preceitos insculpidos no §3º do art. 113 c.c. art. 136, ambos do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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

(...)

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

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. (grifos nossos)

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência da autuação levada a cabo pela Autoridade Fiscal.

3.2. DO VALOR NOMINAL DA MULTA APLICADA

Argumenta o Recorrente que, ante a inexistência de circunstâncias agravantes, deveria ser aplicada a multa de R\$ 6.361,73, nos termos do art. 292 do RPS. Pondera inexistir motivação no Auto de Infração para que a multa fosse aplicada no patamar de R\$ 11.951,21 quando deveria ter sido aplicada a multa de R\$ 6.361,73, argumentando que o tal omissão causou prejuízo à defesa, pois o Recorrente não pode identificar o parâmetro utilizado para aplicação da referida multa.

A rogativa acima postada não tem condições de ir adiante.

A Lei nº 8.212/91, editada com o propósito de disciplinar a organização da Seguridade Social, bem como o seu Plano de Custeio, criou uma miríade de obrigações tributárias acessórias, instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização das contribuições previdenciárias.

No intuito de infligir o cumprimento dos deveres tributários adjetivos ora em apreço, estabeleceu o art. 92 da citada Lei de Custeio que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda corrente à salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado *ad hoc*, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Nesse contexto, em 12 de abril de 2007, foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria nº 142/2007, cujo inciso VI do seu art. 9º fixou em R\$ 11.951,21 (onze mil novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos) o valor da multa indicado no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social.

PORTARIA Nº 142, de 11 de abril de 2007

Art. 9º A partir de 1º de abril de 2007:

(...)

VI - o valor da multa indicado no inciso II do art. 283 do RPS e de R\$ 11.951,21 (onze mil novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos);

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

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 4.862/2003)

(...)

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.

Conforme se observa, óbvio está que a multa em foco foi aplicada no valor mínimo legal, reajustado pela Portaria nº 142/2007, valendo ressaltar que os dispositivos infralegais selecionados não ousaram ultrapassar o âmbito da competência que lhes foi reservada pela Carta Maior, conforme já salientado nos parágrafos precedentes.

A regularidade do valor da autuação já foi devidamente exposta ao conhecimento do Recorrente através da Decisão de 1ª Instância ora guerreada, assumindo o contribuinte a postura de incrêu aos seus fundamentos. Aproveitando a oportunidade concedida para atacar a tese e espancar as razões sobre as quais se escorou o órgão *a quo* no juízo negativo de acolhimento da impugnação, tecido às fls. 54/55, retorna à carga o sujeito passivo a formular as mesmas alegações, tão bem apreciadas na decisão recorrida.

A reiteração das alegações ora em foco apenas demonstra a urgente necessidade de uma reciclagem a respeito da legislação previdenciária sob cuja égide operou-se a determinação do valor da penalidade imposta ao Recorrente, por meio deste Auto de Infração.

Correto, portanto, o Órgão Julgador *a quo* ao não prover a impugnação oferecida pela empresa, eis que infundados os motivos de seu inconformismo. Não demanda reparos a decisão recorrida.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva