



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 11444.000944/2007-69                                 |
| <b>Recurso nº</b>  | 002.583 Voluntário                                   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>2302-002.583 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 16 de julho de 2013                                  |
| <b>Matéria</b>     | OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - AIOA CFL 38      |
| <b>Recorrente</b>  | NELIO DE HOLANDA BOTTI                               |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL                                     |

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 21/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTABILIDADE OMISSA. CFL 38. PROCEDÊNCIA.

Constitui infração às disposições inscritas nos artigos 32, I e 33, §§ 2º e 3º ambos da Lei nº 8.212/91 c/c art. 232 do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de exibir 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.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. ART. 37 DA LEI Nº 8.212/91.

Constatado o descumprimento de obrigação acessória, a fiscalização previdenciária lavrará, de ofício, o competente auto de infração.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liège Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/04/2007  
Data da lavratura do Auto de Infração: 21/12/2007.  
Data de ciência do Auto de Infração: 21/12/2007.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa acima identificada, em face de Decisão de Primeira Instância Administrativa proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ, que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo Autuado em face do lançamento aviado no Auto de Infração nº 37.077.941-0, decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas nos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 232 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, lavrado em desfavor do Recorrente em virtude de a empresa ter apresentado os Livros Caixa relativos com omissão de informações, eis que nesses livros não foram contabilizados os valores pagos a segurados obrigatórios do RGPS a título de comissões, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fls. 27/31.

### 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 exibir 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.*

A multa foi aplicada em conformidade com a combinação prevista nos artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, 'j' e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no valor mínimo de R\$ 11.951,21 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos), já atualizado conforme Portaria MPS/SRP nº 142, de 11/04/2007, de acordo com a resenha a fl. 31 do Relatório Fiscal da Infração.

Relata o Agente Fiscal que, do exame da documentação apresentada, aqui incluídas as GFIP, Folhas de Pagamentos, Livros Caixa e Livros Diário, bem como de Processos relativos a Reclamatórias Trabalhistas tramitadas na 2ª Vara do Trabalho de Marília, apurou-se que a empresa não registrava nas suas folhas de pagamento, nas GFIP e nos Livros Diário e Caixa, no período de 10/1997 a 09/2002, os valores pagos a segurados obrigatórios do RGPS a título de comissões sobre vendas.

Consigna a Autoridade Lançadora em seu Relatório Fiscal que o Livro Caixa substitui o Livro Diário, mas naquele deve constar toda a movimentação financeira da empresa. Aduz que a empresa deixou de escriturar nos livros caixas toda a sua movimentação financeira.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 307/319.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro I/RJ lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 12-19.849 - 10ª Turma da DRJ/RJOI, a fls. 343/355, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 29/07/2008, conforme Termo de Intimação e Aviso de Recebimento a fls. 357 e 359, respectivamente.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 361/375, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que o Auto de Infração foi lavrado com base em mera presunção, eis que os fiscais se pautaram em sentenças trabalhistas que reconheceram o direito ao recebimento de verbas a serem calculadas com base em comissão mensal arbitrada, as quais foram substituídas por Acordo Trabalhista celebrado entre a Autuada e as Reclamantes;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do ato administrativo que constituiu o crédito tributário referente à multa em questão.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 29/07/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 28 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

## **2. DO MÉRITO**

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

### **2.1. DA CONDUTA INFRACIONAL**

Alega o Recorrente que a fiscalização da Receita Federal presumiu os fatos geradores da obrigação tributária eis que os fiscais se pautaram em sentenças trabalhistas que reconheceram o direito ao recebimento de verbas a serem calculadas com base em comissão mensal arbitrada, as quais foram substituídas por Acordo Trabalhista celebrado entre a Autuada e as Reclamantes.

Deve ter havido algum mal-entendido !

Preliminarmente, cumpre ser destacado que, 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;*

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)

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, no que pertine às contribuições previdenciárias, 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 dever jurídico de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de contribuições sociais, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais 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;*

*§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*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 10.256/2001).*

*§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.*

*§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.*

*(...)*

Outro não é o Direito positivado no art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ao estatuir a obrigação da empresa de preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos.

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

*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;*

*(...)*

*§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no §22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

*(...)*

*§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:*

*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.*

*§15. A exigência prevista no inciso II do caput não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.*

*§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)*

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

*II- a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário;*

*III- a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.*

*(...)*

*§22 A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)*

Mostra-se virtuoso 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 sindicar 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 apostada 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.

Assinale-se que o fato de os suso mencionados livros serem autenticados no órgão do Registro do Comércio ou do 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.

Sublinhe-se que as diretrizes 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 exibi-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 descriminada, 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 jurígenos 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 correcção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

A IN INSS/DC nº 100, 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 nº 100 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 subrogação, 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 escriturem 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.*

Resta evidenciado, portanto, 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.

Não se mostra demasia enaltecer que o registro dessas informações na contabilidade não se configura mera 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.*

No caso em exame, consta consignado com extrema clareza no Relatório Fiscal da Infração a fl. 27, que o vertente lançamento tem por objeto crédito tributário decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória prevista no inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91, consubstanciada no dever instrumental da empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Diga o item 3 do Relatório Fiscal a fl. 27:

*“3. Através da análise dos documentos apresentados, tais como: Folhas de Pagamentos, Guias de Recolhimento do FGTS e*

*Informações à Previdência Social- GFIPs, Livros Caixa e Livros Diário, bem como de Processos relativos a Reclamatórias Trabalhistas - RTs, verificados na 2ª Vara do Trabalho de Marília, constatamos o que segue:*

- a) No Processo de RT de nº 999/2001-RT-0 (recte. Sinara Claudia Pinto Ortiz de Brito) encontramos a indicação de remunerações pagas a título de comissões; o depoimento de outros trabalhadores da empresa, arrolados como testemunhas, confirmando receberem por comissões; e a sentença da MM. Juíza do Trabalho considerando que a reclamante era comissionista pura, recebendo 4% sobre as vendas efetuadas, sendo garantido o mínimo equivalente ao piso da categoria utilizado na hipótese das comissões não atingirem tal valor, e considerando os valores das comissões para o cálculo de diferenças apuradas e homologadas;
- b) No Processo de RI de nº 1.422/2002-RT-5 (recte. Marta Angélica Garcia) encontramos a indicação de remunerações pagas a título de comissões; o depoimento de outros trabalhadores da empresa arrolados como testemunhas, confirmando receberem comissões; e a sentença da MM. Juíza do Trabalho onde aprecia o pedido de verbas com base na remuneração baseada em comissões mensais e arbitra o valor da remuneração média mensal da reclamante em R\$ 650,00, no período de 01/1999 a 12/2000;
- c) Nas Folhas de Pagamentos, nas GFIPs e nos Livros Diário ou Caixa verificados para o período de 10/1997 a 09/2002 não encontramos a indicação dos valores pagos a título de comissões.

3.1 O Livro Caixa substitui o Livro Diário, mas deve constar toda a movimentação financeira da empresa. O fato descrito no item "c" acima mostra que a em presa deixou de encriturar nos livros caixas toda a sua movimentação financeira o que constitui infração ao artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999".

Alguns dos grifos não constam no original.

Nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91, entende-se por salário-de-contribuição do segurado empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida **a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título**, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

A Fiscalização apurou que, pelo menos, as seguradas Sinara Claudia Pinto Ortiz de Brito e Marta Angélica Garcia eram remuneradas pela empresa na forma de comissões

mensais, rubricas essas que, por força de lei formal, deveriam ter sido obrigatoriamente informadas, nessa condição, nos livros fiscais da empresa, mas não o foram.

Avulta, de todo o exposto, que os fatos geradores apurados pela Fiscalização não decorreram de qualquer presunção, como assim alega o Recorrente, mas, sim, da constatação, apurada nos documentos apresentados pela empresa, do real pagamento de remunerações, na forma de comissões mensais, a segurados obrigatórios do RGPS, pagamentos esses reconhecidos, inclusive, pelo Poder Judiciário, e da efetiva omissão de tais rubricas na contabilidade do Recorrente.

Mostrou-se deficiente e omissa, pois, a escrita fiscal da Autuada, eis que não registrava toda a movimentação financeira da empresa, haja vista não terem sido contabilizados os pagamentos efetuados a título de comissões a segurados obrigatórios do RGPS – fatos geradores de contribuições previdenciárias – em títulos próprios da contabilidade, tampouco os respectivos montantes das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente dos livros contábeis exigidos pela fiscalização frustrou 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.

A conduta omissiva assim perpetrada pela pessoa jurídica autuada configura-se infração às disposições inscritas no art. 30, II e nos §§ 2º e 3º do art. 33 ambos da Lei de Custo da Seguridade Social, punível com a multa variável prevista no art. 92 da Lei nº 8.212/91, na modulação fixada no art. 283, II, ‘j’ do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, com valores atualizados conforme mecanismo fixado no art. 102 da Lei de Custo da Seguridade Social.

#### **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 combinada 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.*

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

#### **Regulamento da Previdência Social**

*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 combinada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscientos 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 exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Diante dos aludidos dispositivos, exsurge, como decorrência lógica que, tanto a obrigação acessória ora infringida quanto a penalidade pecuniária associada ao seu descumprimento objetivo, encontram-se, de fato, previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, cumprindo assim as formalidades exigidas pelo Código Tributário Nacional, no âmbito de competência que lhe foi outorgado pela Carta Magna Brasileira, sendo, por conseguinte, de observância obrigatória pelo sujeito passivo.

Não procede a alegação recursal de que os Auditores Fiscais “*Não empenharam-se em verificar se realmente todos os vendedores seriam comissionados, do que decorreria o equívoco quanto ao preenchimento das folhas de pagamento. Preferiram, em verdade, apoiar-se em conjecturas, relegando, assim, os mais basilares requisitos a serem observados quando do exercício do mister que lhes compete*”.

A lei fiscal determina que a empresa tem o dever instrumental de 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;

Dessarte, a caracterização da infração à Legislação Tributária ora em relevo se concretiza com a mera omissão de registro na contabilidade dos fatos geradores referentes à remuneração paga, creditada ou devida a um único segurado que seja ou de uma única parcela remuneratória por ele auferida.

Por outro viés, o valor da penalidade imposta por intermédio do presente Auto de Infração é único e indivisível, sendo despiciendo para a sua caracterização e imputação o número de infrações cometidas, se contentando a lei para a sua consumação definitiva a ocorrência objetiva de uma única omissão de rubrica remuneratória na escrita fiscal da empresa.

Revela-se irrelevante, portanto, para o reconhecimento da procedência do questionado Auto de Infração o fato de apenas um ou de todos os segurados vinculados à Autuada serem ou não comissionados. Cite-se que, em momento algum, a Fiscalização consignou a presunção de que todos os vendedores da empresa seriam comissionados. Ela citou mormente dois: Sinara Claudia Pinto Ortiz de Brito e Marta Angélica Garcia.

Apresenta-se, também, à calva de fundamentação a alegação de que “*a decisão que havia proclamado o recebimento de comissões pela Senhora Marta Angélica desaparecera, insista-se, ante a sua substituição pelo decisório que homologou o acordo*”.

O fato de as verbas rescisórias devidas pela Empresa às Reclamantes serem pagas em razão de acordo homologado ou em virtude de execução de Sentença Trabalhista Constitutiva não possui o condão de modificar a natureza jurídica dos pagamentos pagos pela Empresa às seguradas em tela pelos serviços que lhe foram por elas prestados.

Registre-se, por oportuno, que as próprias sentenças trabalhistas reconheceram expressamente que tais seguradas auferiam suas remunerações na forma de comissões mensais.

O Recorrente alega que “*os agentes administrativos só podem agir em conformidade com a lei que regulamenta os procedimentos que por eles serão adotados. Ainda que possuam discricionariedade, seus atos sempre haverão de estar respaldados em lei*”.

Nesse particular, o Recorrente está corretíssimo.

No caso presente, a Fiscalização constatou que as remunerações pagas sob a forma de comissões a segurados obrigatórios do RGPSS não haviam sido informadas nos livros contábeis da empresa. Apurou na sequência que tal omissão representa violação objetiva à obrigação tributária acessória fixada nos artigos 32, II e 33, §§ 2º e 3º ambos da Lei nº 8.212/91.

Sabedor, como assim se revelou ser, que o art. 92 da Lei de Custo da Seguridade Social estatui que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável na forma disposta no Regulamento da Previdência Social, o Auditor Fiscal autuante, em atenção ao preceito inscrito no art. 37 da Lei nº 8.212/91, procedeu à lavratura do vertente Auto de Infração, no cumprimento do seu dever de ofício plenamente vinculado à lei.

#### Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)*

A motivação do lançamento é simples, única e pueril, e se encontra exposta às escâncaras no Auto de Infração em debate: A Fiscalização apurou que rubricas remuneratórias abrangidas pelo conceito legal de Salário de Contribuição, pagas, creditadas ou devidas a segurados obrigatórios do RGPSS, não foram contabilizadas como tal nos Livros Diário e Caixa da empresa autuada, omissão essa que representou violação objetiva a obrigação tributária acessória prevista na Lei de Organização da Seguridade Social, e se constituiu em motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a lavratura do vertente Auto de Infração. Só isso.

Dessarte, fruto de tais considerações, restou detalhadamente demonstrado que a imputação *in commentum* resultou de procedimentos administrativos conduzidos em perfeita

sintonia com os comandos constitucionais e legais vigentes no Ordenamento Jurídico, impondo-se salientar não haver sido detectado qualquer vício, de jaez formal ou material, que possa macular o lançamento operado pela fiscalização.

Nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos do processo, o Recorrente quedou-se inerte, não produzindo as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, descuidando-se de enfrentar o mérito do lançamento, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da presente autuação.

Optou, por sua conta e risco, por exortar asserções ao vento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário.

Procedente, então, o lançamento tributário levado ora a cabo pela Autoridade Fiscal Fazendária.

Do exame de tudo o quanto nos autos consta, concluímos não demandar reparos a decisão de 1<sup>a</sup> Instância.

### **3. CONCLUSÃO:**

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva



## Ministério da Fazenda

### PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

#### Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 25/07/2013 10:02:52.

Documento autenticado digitalmente por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 25/07/2013.

Documento assinado digitalmente por: LIEGE LACROIX THOMASI em 26/07/2013 e ARLINDO DA COSTA E SILVA em 25/07/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 03/10/2019.

#### Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP03.1019.14149.Z254**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:  
09D8A63BF494A004168D71C0EF2C9C78DEB5A73C**