



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

**Processo n°** 11845.000055/2007-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.960 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de dezembro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE EXIBIR LIVROS E DOCUMENTOS  
**Recorrente** NACIONAL CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2002

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE EXIBIR DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Constitui infração, punível com multa em valor fixo, independentemente do número de ocorrências, deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado às contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212, de 1991.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Tratando-se de infração decorrente do descumprimento da obrigação acessória de exibir documento ou livro solicitado pela fiscalização, o prazo decadencial é de cinco anos, via de regra, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento da penalidade poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

PENALIDADE. DÚVIDA QUANTO AOS FATOS OCORRIDOS. APREENSÃO DE DOCUMENTOS PELA POLÍCIA FEDERAL. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CULPA DO INFRATOR. IMPOSSIBILIDADE DE SUJEIÇÃO À PENALIDADE.

Na hipótese de haver dúvida sobre os fatos ocorridos que embasaram a aplicação de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de exibir documento ou livro solicitado pela fiscalização, soluciona-se a favor do acusado.

É inadmissível a imposição de penalidade sem que ao menos tenha havido a culpa do agente ou responsável pela infração, sendo permitido ao particular, no caso concreto, demonstrar a ausência desta para o fim de excluir a sua

A conduta de descumprir a lei por motivos alheios à vontade do autuado, tendo em conta que os documentos exigidos pela fiscalização tinham sido apreendidos pela Polícia Federal, por ordem judicial, e não haviam sido devolvidos até o momento da lavratura do auto de infração, afasta o elemento culposo necessário para sujeição à penalidade.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer do recurso voluntário, reconhecer que resta fulminada pela decadência, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, a exigência dos documentos listados pela fiscalização relativos a fatos geradores anteriores ao ano de 2002 e, no mérito, dar-lhe provimento para afastar a penalidade imposta pelo AI nº 37.084.452-1. Vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva que entendia que não restou comprovado que os documentos exigidos estavam apreendidos por ocasião do procedimento fiscal.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Cleberson Alex Friess, Arlindo da Costa e Silva, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Alexandre Tortato, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSA), cujo dispositivo tratou de considerar procedente o lançamento, mantendo a penalidade aplicada. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 03-23.930 (fls. 40/46):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Data do fato gerador: 03/07/2007*

*AI n.º 37.084.452-1 (CFL 38)*

*AUTO-DE-INFRAÇÃO.*

*Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livros relacionados com as contribuições para a seguridade social.*

*Lançamento Procedente*

2. Extrai-se do relatório fiscal da infração, bem como do relatório fiscal da aplicação da multa, às fls. 13/15, que a fiscalização aplicou multa, por meio do **Auto de Infração (AI) nº 37.084.452-1** (Código de Fundamentação Legal - CFL 38), por ter a empresa, após devidamente intimada, deixado de exibir à fiscalização em 3/7/2007 os seguintes documentos:

- i) livros Diário e Razão, relativos aos anos de 1999 e 2000;
- ii) folhas de pagamento de pró-labore, referentes ao período de 1999 e 2000;
- iii) folhas de pagamento referentes à obra Nilton Santos, relativas aos meses de dez/2000 a set/2001 e mai/2002 a out/2002;
- iv) folhas de pagamento referentes à obra de pavimentação, referentes aos meses de jan/ 2000 a abr/ 2000; e
- v) contratos relativos às obras.

3. Cientificado pessoalmente da autuação em 9/7/2007, às fls. 3, o sujeito passivo impugnou a exigência fiscal (fls. 17/21).

4. Intimada em 5/3/2008, por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 53, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 4/4/2008 (fls. 54/59).

4.1 Em síntese, a recorrente repete os argumentos expostos na sua impugnação, no sentido de que:

Processo nº 11845.000055/2007-89  
Acórdão n.º **2401-003.960**

**S2-C4T1**  
Fl. 102

---

i) os documentos não foram apresentados por "fato estranho à sua vontade", visto que no ano de 2002, na operação "Diamante", a Polícia Federal apreendeu por ordem judicial todos os documentos da recorrente, conforme comprova o "Auto de Apresentação e Apreensão" em anexo (fls. 63/67);

ii) as obrigações tributárias anteriores ao ano de 2002 estão extintas pela decadência; e

iii) a autuação carece de motivação quanto ao critério utilizado para a fixação do valor da multa aplicada.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

### Juízo de admissibilidade

5. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### Decadência

6. Segundo a peticionante, toda e qualquer obrigação tributária anterior ao ano de 2002 está extinta pela decadência.

6.1 Acontece que, conforme descreve o relatório fiscal, parte dos documentos solicitados diz respeito a fatos geradores do ano de 2002.

6.2 Mesmo que tenha razão a recorrente, o descumprimento da obrigação acessória em relação a período não decaído é suficiente para a configuração da infração e manutenção da multa, porquanto a penalidade é aplicada em montante fixo, independentemente do número de ocorrências.

7. Nada obstante, afirma a recorrente a impossibilidade da apresentação dos documentos que lhe foram solicitados, por razões alheias a sua vontade, na medida em que teriam sido apreendidos antes por ordem judicial.

7.1 Diante desse argumento de defesa, acredito fundamental enfrentar a questão da apresentação de documentos solicitados pela fiscalização, relativamente a períodos já fulminados pela decadência, com vistas a subsidiar na sequência o exame do mérito.

8. Pois bem. Os deveres instrumentais têm por objeto prestações no interesse da arrecadação e fiscalização das obrigações tributárias principais, devendo a empresa manter à disposição do Fisco os documentos comprobatórios do cumprimento dessas obrigações acessórias, pelo prazo decadencial.

9. A partir do decidido no Recurso Extraordinário (RE) nº 550.882-9/RS, entre outros julgados, e da edição da Súmula Vinculante nº 8, a Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 (dez) anos estabelecido no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

9.1 Inconstitucional a lei ordinária, o entendimento jurisprudencial remeteu o intérprete às normas jurídicas de decadência contidas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

10. Por não se equiparar a pagamento antecipado de tributo, o descumprimento de obrigação acessória tem seu prazo decadencial de cinco anos estabelecido, via de regra, pelo inciso I do art. 173 do CTN, a seguir reproduzido:

*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;*

*(...)*

10.1 O termo inicial do lustro coincide com o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a penalidade pelo descumprimento do dever de exhibir documento ou livro poderia ter sido aplicada pela fiscalização mediante o lançamento de ofício.

11. Em outro giro, sabe-se que consumada a decadência de o Fisco constituir o crédito tributário da obrigação principal, não haveria mais interesse, a priori, na exibição de livros e documentos.

12. Para fins do cômputo do prazo de decadência, na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, e tendo havido pagamento parcial antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN, isto é, conta-se o cinco anos a partir do fato gerador.

12.1 A seu turno, nas vezes que constatada e comprovada pela fiscalização a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem segue o inciso I do art. 173 do CTN, em virtude do que vem disposto na parte final do § 4º do art. 150 da mesma Lei:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

13. Nessa linha de raciocínio, a empresa tem a obrigação de exhibir à autoridade fiscal os documentos e livros relacionados com as contribuições sociais enquanto não decorrido o prazo decadencial que pode dispor o Fisco para lançar os respectivos tributos.

14. De tal sorte que sob essa ótica de vinculação do prazo para apresentação de documentos e livros com a obrigação principal também haveria a incidência da regra decadencial do inciso I do art. 173 do CTN.

15. Em vista disso, no ano de 2007, a fiscalização poderia exigir livros e documentos relacionados a obrigações tributárias ocorridas a partir de 31/12/2001, inclusive.

15.1 Uma vez aperfeiçoado o lançamento da penalidade em 9/7/2007, com a ciência da autuação, e tendo em conta os documentos listados como não exibidos, resta fulminada pela decadência a exigência de documentos anteriores a 2002.

16. Logo, no ano de 2007, poderia a fiscalização exigir a apresentação apenas das folhas de pagamento referentes à obra Nilton Santos, relativas aos meses de mai/2002 a out/2002, assim como o correspondente contrato dessa obra de construção civil.

### Mérito

17. Prescreve o art. 136 do CTN em matéria de responsabilidade por infrações:

*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.*

18. Sem dúvida, é um dos dispositivos de interpretação mais controvertida do nosso Código Tributário Nacional.

18.1 A despeito de a lei declarar que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, não se exigindo o dolo para a configuração da infração, compartilho do entendimento de que é necessário haver ao menos a culpa do infrator, preservando-se a harmonia com as regras inerentes ao direito sancionatório.

18.2 Nessa linha de pensar, transcrevo a lição do professor Luciano Amaro:<sup>1</sup>

*"(...) O preceito questionado [art. 136 do CTN] diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da intenção, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade."*

19. É certo que para a autuação fiscal é dispensável a autoridade lançadora comprovar o dolo ou a culpa do infrator, sob pena de inviabilizar a atividade fiscalizatória por parte do poder público. Segundo parte da doutrina, o legislador do CTN previu a figura da responsabilidade por culpa presumida.<sup>2</sup>

19.1 Por outro lado, é inadmissível a imposição de penalidade sem que ao menos tenha havido a culpa do agente ou responsável pela infração, sendo permitido ao particular demonstrar a ausência desta para o fim de excluir a responsabilidade pela infração, fazendo prova de que a conduta se deu alheia a sua vontade. Tal avaliação deverá ocorrer sempre em face da análise do caso concreto.

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pág. 430.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pág. 170.

20. Acostado às fls. 63/67, o documento denominado de "Auto de Apresentação e Apreensão" evidencia a busca e apreensão pela autoridade policial, no dia 24/10/2002, de inúmeros livros, documentos, papéis, pastas e caixas, entre outros materiais localizados no escritório da recorrente, por força da decisão judicial exarada no Processo Judicial nº 2002.43.00.001841-4, conforme fls. 68/85.

20.1 As regras de experiência revelam que a descrição dos materiais e documentos apreendidos pela autoridade policial nem sempre é precisa, restando incerta, em diversos itens, a exata delimitação do conteúdo do auto de apreensão.

20.2 O termo de apreensão de fls. 63/67 não é exceção, havendo menção a "caixas com documentos diversos" e "pastas com documentos diversos", bem como registra a apreensão de vários livros e notas fiscais sem haver indicação de períodos ou datas a que se referem.

21. Todavia, a natureza e as circunstâncias da apreensão do material, cuja medida cautelar foi deferida pelo magistrado com fundamento em denúncia de cometimento de crimes em processos licitatórios e na execução de obras de construção civil, assim como a quantidade de documentos e a data em que ocorreu a ação policial, denotam indícios fortes e convergentes de que as folhas de pagamento da obra Nilton Santos, relativas aos meses de mai/2002 a out/2002, e o correspondente contrato, estariam incluídos no conjunto de bens e documentos apreendidos.

22. Por sua vez, a notícia sobre apreensão de documentos da recorrente não era assunto desconhecido da Administração Tributária. Com efeito, o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF) registra, no campo "informações complementares", o seguinte (fls. 11):

*"Empresa foi notificada em maio/2005, pela fiscalização anterior, e não foi possível a realização da mesma, pois parte da documentação estava em poder da Polícia Federal, conforme observação anterior. Executamos esta fiscalização parcial, tivemos o mesmo problema, os documentos foram apresentados com deficiência e faltando vários, fato este que provocou a emissão do auto Debcad nº 37.084.452-1. A empresa continua alegando que a documentação está em poder da PF. (...)"*

22.1 Mesmo sabedor da existência de uma ação policial, a autoridade fiscal optou em não aprofundar as investigações, junto à Polícia Federal ou à Justiça Federal, para identificar quais documentos continuavam apreendidos. Ao menos, essa linha de atuação da Administração Tributária não constou dos autos do processo administrativo.

22.2 Dito de outra maneira, o Fisco poderia ter buscado a coleta de informações adicionais sobre o estágio da devolução do material, e a sua exata delimitação, como forma de melhor caracterizar a conduta da recorrente, ainda que o Poder Judiciário pudesse negar-lhe acesso diretamente ao conteúdo dos documentos que eventualmente permaneciam apreendidos para fins de instrução do inquérito ou processo criminal.

23. Por outro lado, a conduta ilícita imputada à recorrente, de não apresentar parte dos documentos e livros relacionados às contribuições previdenciárias, ocorreu somente em jul/2007 e, portanto, quase cinco anos depois da apreensão da Polícia Federal, efetuada que foi em out/2002. Nesse intervalo de tempo, a devolução da totalidade ou de parte do material apreendido, ou a colocação à disposição da recorrente, é acontecimento bem plausível.

23.1 Sobre esse ponto, a consulta processual ao Processo nº 2002.43.00.001841-4, referente à medida cautelar de busca e apreensão, mostra, no campo complemento, o deferimento do pedido de restituição de parte do material apreendido (fls. 22/25).

23.2 Já a consulta processual ao Processo nº 2003.01.00.004937-2, relativo ao inquérito, e ao Processo nº 2005.43.00.002199-6, referente à incidente de restituição de coisas apreendidas, põe em destaque que parcela do material coletado continuou apreendido (fls. 26/31).

23.3 Em um e outro caso, as informações não permitem concluir sobre o que foi devolvido e o que permaneceu retido.

24. Assim exposto, parece-me que há espaço para aplicação do art. 112 do CTN, que estabelece a interpretação benigna no campo das infrações e sanções tributárias, isto é, uma exegese mais favorável ao acusado quando houver dúvidas não só quanto à interpretação da legislação punitiva, mas também sobre a própria valoração dos fatos ocorridos e das suas circunstâncias. Transcrevo a redação desse dispositivo do CTN:

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

*I - à capitulação legal do fato;*

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

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

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

25. É porque há indícios razoáveis de que a autuada não estaria na posse dos documentos requisitados pela autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração. Ao haver dúvida sobre os fatos, deve ser resolvida a favor do acusado, pois a falta de convicção necessária e suficiente não pode levar à injustiça na punição pelo Estado.

25.1 Vale dizer, deve-se admitir que houve a apreensão dos documentos pela Polícia Federal, por determinação judicial, e que não haviam sido devolvidos ao sujeito passivo até aquele momento da ação fiscal.

26. Em consequência, conquanto o autuado tenha deixado de exhibir os documentos solicitados pela fiscalização referentes a fatos geradores do ano de 2002, tal conduta de descumprir a lei deu-se por motivos alheios a sua vontade, o que implica afastar o elemento culposo.

27. Sem que tenha havido pelo menos a culpa do agente ou responsável pela infração, em qualquer um dos seus três graus, torna-se indevida a sujeição da empresa à penalidade em apreço, ocasionando a insubsistência do auto de infração lavrado pela fiscalização.

Processo nº 11845.000055/2007-89  
Acórdão n.º **2401-003.960**

**S2-C4T1**  
Fl. 108

---

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, RECONHECER que resta fulminada pela decadência, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, a exigência dos documentos listados pela fiscalização relativos a fatos geradores anteriores ao ano de 2002 e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para afastar a penalidade imposta pelo AI nº 37.084.452-1.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator