



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

**Processo n°** 11868.000604/2008-38  
**Recurso n°** 264.586 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-002.940 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL  
**Recorrente** CONSTRUART EMPREITEIRA S/C LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/12/2003

Ementa: APRESENTAÇÃO DOS LIVROS DIÁRIO CONTENDO INFORMAÇÃO DIVERSA DA REALIDADE

Constitui infração a não exibição dos documentos relacionados às contribuições previdenciárias ou a exibição de documento ou livro que não atenda as formalidades exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 28/04/2004, por ter a empresa acima identificada apresentado documento ou livro sem que atendam as formalidades legais exigidas, infringindo, dessa forma, o art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91, c/c o art. 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Segundo Relatório Fiscal da Infração (fls. 10), a escrita contábil da recorrente, no período de 01/99 a 12/03, não espelha a realidade econômica e financeira da empresa, conforme livros diários analisados.

A autoridade autuante observa que não há registro, nos livros contábeis, de despesas usuais de empresas, acarretando um numerário elevado na conta caixa e alterando o valor do lucro.

Relata que não foi observado, na contabilidade, registro de despesas administrativas, tais como taxas de água, luz, telefone, materiais de escritório, aluguéis, etc, além de não constar qualquer patrimônio, como móveis e utensílios, e nenhum tipo de aquisição de ferramentas necessárias à atividade de pedreiro, pintor, encanador, nem de EPI, sendo que consta, dos Contratos de Prestação de Serviço com a tomadora YOKI Alimentos S/A, que o prestador de serviço deve fornecer uniformes, crachás e equipamentos de proteção individual aos seus empregados.

Esclarece que não há contabilização de despesas de transporte de empregados e não foram apresentadas cópias de cheques nos anos em que houve movimento bancário, quais sejam, 2001, 2002 e 2003,.

Informa que, conforme contrato social de constituição da empresa, o sócio-gerente exerce a função de construtor, tendo sido contabilizado o pagamento de apenas um salário mínimo pelo serviço prestado, a título de pro labore e conclui que a contabilidade não espelha a realidade econômico-financeira da empresa.

A recorrente apresentou defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, conforme Despacho de fls. 66, para que a fiscalização esclarecesse, entre outras coisas, sobre a constatação da insuficiência da mão-de-obra declarada na contabilidade.

Em atendimento à solicitação de diligência, a fiscalização se manifestou (fls. 71), esclarecendo, entre outras coisas, que o montante de mão de obra formal para a realização dos serviços de construção civil prestados pela recorrente era totalmente desproporcional ao usualmente utilizado pelas demais empresas desse mesmo de atividade, ou seja, a remuneração total paga pela recorrente no período fiscalizado não ultrapassou 10,21 % do total do faturamento.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a recorrente se manifestou aditando a impugnação e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN 21.423.4/0256/2005 (fls. 88), julgou a autuação procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 98), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, discorre sobre as duas fases do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, a inquisitiva e a contenciosa, salientado que as duas são informadas pelo primado da verdade real ou material, de forma que, para aplicação da norma jurídica tributária, faz-se imprescindível a constatação efetiva, pela Administração, dos fatos eleitos pelo legislador como núcleo objetivo da norma.

Ressalta que perpetrou-se, no caso, uma ilegalidade ante o desconhecimento da verdade e, havendo dúvida, inarredável a incidência do princípio do "*in dubio pro contribuinte*", conforme prevê o art. 112, do CTN.

Nota que está havendo a transferência para a Recorrente do dever de realizar prova negativa com vistas a demonstrar que a contabilidade não retrata, fidedignamente, a ocorrência dos fatos geradores das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, sendo que cabe à autoridade administrativa a tarefa de se atestar a ocorrência das hipóteses de incidência das normas jurídicas de tributação para que se proceda à subsunção lastreada em elementos de certeza.

Entende que, ao se deslocar a realização deste mister para os contribuintes, além de se vulnerar a regra traçada no art. 142, do CTN, estar-se-á depondo contra a própria finalidade da fase inquisitorial de constituição do crédito tributário (procedimento administrativo), justamente porque nesta etapa, conforme abordado, não se permite a produção de provas por parte do sujeito passivo.

Sustenta que a assertiva de que os valores mostravam-se desproporcionais em relação ao usualmente utilizado pelas demais empresas é extremamente frágil e nada demonstra, uma vez que no ambiente empresarial não há espaço para afirmações desse talante, já que cada empresa representa um universo diferente e, não fosse assim, todas as empresas deste País seriam bem sucedidas.

Assevera que o Sr Cícero, representante legal da Recorrente, sempre foi pessoa humilde, simples, honesta e trabalhadora, condições que continuam norteando os seus passos até hoje e que lhe proporcionaram levar à diante o desafio de sobreviver, promover o sustento da sua família e o estudo de seus filhos.

Esclarece que o Sr. Cícero sempre exerceu o ofício de pedreiro, mas que, pretendendo desempenhar a sua atividade dentro da formalidade e diante de exigências formatadas pelos tomadores dos seus préstimos, o Sr. Cícero se viu compelido a constituir uma sociedade empresária.

Registra que a Recorrente, como boa parte das sociedades empresárias e firmas individuais brasileiras, não é um modelo de boa administração, valendo-se, assim, de procedimentos rudimentares de gestão, motivo pelo qual sequer há um local utilizado somente como sede da empresa, já que o imóvel utilizado se confunde com a residência do seu sócio, o que não significa que a sua contabilidade deixa de retratar com fidelidade os eventos ocorridos.

Defende o entendimento de que o percentual de arbitramento em 40% não consta de nenhuma lei, o que implica em ofensa ao princípio da legalidade insculpido no art. 150, I, da CF, e também ao art. 97, IV, do CTN.

Afirma que o raciocínio empregado pelo Sr. Auditor implica na incidência do tributo sobre um "não fato", ou seja, ele não comprova o fato e considera, por presunção, que

ele tenha ocorrido, e o que é pior, escondendo-se atrás dos permissivos flexíveis e inexatos contemplados pelos indigitados §§ 2º, 3º e 6º do art. 33, da Lei nº 8.212/91.

Explica que não se pretende o reconhecimento de inconstitucionalidades em sede administrativa, mas que não se pode conceber com o comportamento adotado pela administração que, sob a alegação de os seus atos se sujeitarem incondicionalmente ao primado da estrita legalidade, sobreponha a legislação infraconstitucional ao Texto Magno.

Argumenta que, apesar de a administração estar vinculada a determinações contidas em lei, tais regras, para legitimar os atos administrativos, devem se mostrar absolutamente afinizadas com a vontade do Constituinte Originário e, se assim não o for, plenamente possível é o afastamento de sua aplicação, o que não se confunde com a efetiva declaração da sua inconstitucionalidade.

Traz a doutrina e jurisprudência para tentar demonstrar que afigura-se plenamente possível às autoridades julgadoras em âmbito administrativo deixar de aplicar leis flagrantemente vulneradoras da Lei Maior, argumentando que, se assim não fosse, acabar-se-ia por admitir a existência de uma garantia constitucional capenga.

Alega que menos insustentável, ainda, é a afirmação de que ilegalidades não podem ser reconhecidas na fase contenciosa do processo administrativo, e questiona qual seria a serventia do processo administrativo então.

Reitera que o importante para o deslinde da questão é que os custos com mão-de-obra indicados na contabilidade são os verdadeiros, não tendo a Fiscalização demonstrado o contrário, sendo que esse ônus de prova a ela compete, sobretudo porque o lançamento é privativo da autoridade administrativa, como determina o caput do art. 142 do CTN.

Reafirma que os outros elementos trazidos ao processo administrativo de lançamento são irrelevantes e decorrem da tentativa de desclassificar a contabilidade, invertendo o ônus de prova, mas, como esses pontos foram abordados nas informações e diante do engodo arquitetado pela Fiscalização, entende que a Recorrente não pode se furtar de tecer considerações.

Insiste em asseverar que todos os documentos solicitados pela Sra. Auditora foram devidamente apresentados pela Recorrente, com exceção das cópias dos cheques, cuja ausência de obrigatoriedade foi reconhecida pela própria Fiscal, que, segundo entende, extrapolou os limites de suas atribuições, na medida em que investiu contra elementos que fogem da sua esfera de competência.

Repete que não há materiais de escritório, móveis, utensílios, luz, telefone, ferramentas e equipamentos, despesas com transporte de empregados, justamente porque a Recorrente não conta com estrutura administrativa adequada, mantendo procedimentos antiquados, além do que a sua sede coincide com o endereço residencial do seu sócio, uma vez que a pessoa jurídica se encontra instalada na casa do Sr. Cícero.

Sustenta que a existência desses elementos não é obrigatória, tanto que eles não se fazem presentes, motivo pelo qual a contabilidade não poderia retratá-los, sendo uma clara demonstração de desconhecimento a afirmação de que as despesas com telefone, água, luz, etc, não são custos ou despesas das pessoas físicas porquanto a pessoa jurídica é titular de direitos e obrigações.

Esclarece que a pessoa jurídica, dotada de personalidade jurídica que é, somente é titular dos direitos e obrigações que assumiu, registrando em sua contabilidade apenas as operações que a ela competem e, se a casa onde está instalada a empresa é a residência do seu sócio, e se lá há despesas com luz, telefone ou coisas do tipo, tais despesas são indispensáveis à sobrevivência da sua família, permitindo-se, por mera liberalidade, que estes serviços sejam, quando necessário, franqueados às atividades da empresa.

Lembra que o titular desses contratos é o sócio, Sr. Cícero e, portanto, as despesas não podem ser atribuídas à empresa, tampouco ser contabilizadas por ela, como também o valor dos lucros distribuídos condiz com a realidade, sendo que a Fiscalização não conseguiu reunir elementos para descaracterizar a sua veracidade, baseando-se em meras suposições, ressaltando que o acréscimo patrimonial auferido pela empresa e a sua respectiva distribuição foram devidamente tributados de acordo com a legislação do imposto de renda, não havendo qualquer irregularidade quanto a isso.

Finaliza requerendo o recebimento do presente Recurso Voluntário, com vistas a lhe dar total provimento, desconstituindo-se, assim, o lançamento guerreado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Inicialmente, a recorrente alega que o procedimento administrativo de constituição do crédito deve ser informado pelo primado da verdade real ou material, de forma que, para aplicação da norma jurídica tributária, faz-se imprescindível a constatação efetiva, pela Administração, dos fatos eleitos pelo legislador como núcleo objetivo da norma e que, no caso, perpetrou-se uma ilegalidade ante o desconhecimento da verdade e, havendo dúvida, inarredável a incidência do princípio do "*in dubio pro contribuinte*", conforme prevê o art. 112, do CTN.

Porém, não ocorreu, no caso presente, "desconhecimento da verdade" de modo a ser aplicado o disposto no citado dispositivo legal, uma vez que a fiscalização constatou, e comprovou, que a autuada deixou de registrar, em sua contabilidade, despesas administrativas necessárias a todas empresas que atuam no ramo de construção civil, tais como taxas de água, luz, telefone, materiais de escritório, aluguéis, aquisição de ferramentas necessárias à atividade de pedreiro, pintor, encanador, nem de EPI.

Em diligência realizada na tomadora de serviços da recorrente, a YOKI Alimentos S/A, constatou-se que o prestador de serviço era o responsável por fornecer uniformes, crachás e equipamentos de proteção individual aos seus empregados, além de ferramentas e outros utensílios necessários na execução do serviço.

No entanto, conforme observado pela autoridade autuante, não há registro, nos livros contábeis, de despesas usuais de empresas, acarretando um numerário elevado na conta caixa e alterando o valor do lucro.

Dessa forma, não houve presunção da ocorrência da infração, como quer fazer crer a recorrente, e sim a constatação da sua ocorrência, comprovada por meio dos documentos analisados.

A recorrente insiste em afirmar que todos os documentos solicitados pela fiscalização foram apresentados e que a autoridade autuante extrapolou os limites de suas atribuições na medida em que investiu contra elementos que fogem da sua esfera de competência.

Contudo, toda empresa está obrigada a registrar todos os movimentos financeiros realizados durante a prestação dos serviços, como todas as despesas necessárias para o funcionamento da pessoa jurídica, como mobiliário, material de escritório, água, luz etc, e de aquisições de bens, como ferramentas, utensílios, material de mobiliário, EPI etc.

E ao apresentar Livros Diário com informações diversas da realidade e/ou omissão de informação verdadeira, a recorrente infringiu a legislação previdenciária.

Os parágrafos 2º e 3º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época, estabelecem que:

§ 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 Fedem! – 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.*

Da mesma forma, o artigo 233, do RPS, dispõe que:

**Art. 233.** *Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

**Parágrafo único.** *Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. (grifei)*

E o AFPS, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil relativos às despesas da empresa ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, agiu em conformidade com os ditames legais e lavrou o competente AI, uma vez que sua atividade é vinculada aos ditames legais.

À recorrente caberia provar que as irregularidades verificadas durante a ação fiscal não procedem e apresentar elementos que comprovem a regularidade dos registros contábeis.

A autuada não nega a falta de escrituração de despesas, mas se justifica afirmando que não há materiais de escritório, móveis, utensílios, luz, telefone, ferramentas e equipamentos, despesas com transporte de empregados, justamente porque a Recorrente não conta com estrutura administrativa adequada, mantendo procedimentos antiquados, além do que a sua sede coincide com o endereço residencial do seu sócio, uma vez que a pessoa jurídica se encontra instalada na casa do Sr. Cícero.

Ou seja, a recorrente afirma que é seu sócio, como pessoa física, quem arca com todas as despesas administrativas da pessoa jurídica.

Tal fato e mais os narrados no relatório fiscal, comprovam que houve violação ao princípio contábil da entidade, pois não há distinção entre as despesas da empresa e as despesas das pessoas físicas que lhe prestam serviço.

Da análise dos fatos relatados, restou evidente a confusão patrimonial da recorrente, que não contabilizou despesas que foram suas, ao argumento de terem sido arcadas por seu sócio.

A recorrente afirma que isso não é proibido.

Todavia, a contabilidade de qualquer empresa deve observar os Princípios Fundamentais da Contabilidade, estabelecidos pela Resolução CFC nº 750/93, e às Normas Brasileiras de Contabilidade, e espelhar a realidade econômico-financeira da empresa, sob pena de ser descaracterizada, ensejando a aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, transferindo à empresa o ônus da prova em contrário.

A autuada argumenta que o acréscimo patrimonial auferido pela empresa e a sua respectiva distribuição foram devidamente tributados de acordo com a legislação do imposto de renda, não havendo qualquer irregularidade quanto a isso.

Porém, cumpre observar que as normas expedidas para o imposto de renda e aquelas relativas à contribuição previdenciária não são excludentes entre si, cabendo ao contribuinte cumpri-las.

No caso, conforme exaustivamente exposto acima, houve descumprimento do art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91, bem como do art. 233, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A fiscalização observou, ainda, que o montante de mão de obra formal para a realização dos serviços de construção civil prestados pela recorrente não ultrapassou 10,21 % do total do faturamento.

Todos os fatos narrados pela fiscalização, aliados à falta de documentos que pudessem comprovar as alegações da recorrente, levam à convicção de que a contabilidade da empresa autuada não espelha a sua realidade econômico-financeira, pois as despesas citadas, bem como os custos ou aquelas relacionadas a sua atividade fim deixaram de ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram.

À recorrente caberia provar que as irregularidades verificadas durante a ação fiscal não procedem e apresentar elementos que comprovem a regularidade dos registros contábeis.

Com relação ao argumento de que o julgador administrativo não pode escusar-se da apreciação dos argumentos ofertados pela recorrente alegando tratar-se de matéria inconstitucional, é oportuno esclarecer que a Portaria 520/2004, que regia o Contencioso Administrativo Fiscal à época da emissão da DN combatida, determinava que:

*Art. 20 É vedado ao Instituto Nacional do Seguro Social afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:*

*I – já tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a*

*publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;*

*II – haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República.*

Esse também é o entendimento manifestado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, conforme Parecer/CJ nº 2.547/2001:

(...)

*Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.*

Da mesma forma, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, por meio do Enunciado 02/2007, transcrito a seguir:

*Enunciado nº 02:*

*O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

Nesse sentido, a autoridade julgadora, como agente da Administração, não está obrigada a apreciar as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos legais, já que está impedida de aplicá-las.

Dessa forma, ao contrário do que afirma a recorrente, verifica-se que o auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante identificado, de forma clara e precisa, a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como demonstrado, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada.

Por todo o exposto e,

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

CÓPIA