



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12267.000146/2008-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.108 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente SERVICO NACIONAL DE APRENDIZ INDUS SENAI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 25/09/2007

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTO OU LIVRO.

O contribuinte deve atender a intimação para apresentar os livros e documentos relacionados às contribuições sociais previdenciárias, sendo de rigor a aplicação da multa quando deixar de apresentar a documentação solicitada, ou quando constatado que os livros apresentados não atendem as formalidades legais exigidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se dos Recurso Voluntário de fls. 109/119, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 98/103, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições sociais e previdenciárias ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas – CFL 38), conforme descrito no AI nº 37.044.364-0,

de fls. 02/06, lavrado em 18/09/2007, referente ao período de 07/2000 a 09/2006, com ciência da RECORRENTE em 25/09/2007, conforme AR de fl. 49.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado com base na Lei nº 8.212/1991, art. 92 e 102 e no Decreto nº 3.048/1999 (RPS), art. 283, II, alínea “j” e art. 373, no valor histórico de R\$ 11.951,21.

O relatório da infração (fls. 12/13) informa que a RECORRENTE apresentou o Livro Diário de nº 324, referente a setembro de 2006, sem a autenticação do órgão competente: Junta Comercial ou, no caso de sociedades civis, Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou Cartório de Registro de Títulos e Documentos. Acostou cópias dos termos de abertura e encerramento do citado livro (fls. 15/16).

Esclareceu que a autenticação do Livro Diário configura-se em uma das formalidades extrínsecas a que a escrituração está sujeita, nos termos do art. 1.181 do Código Civil. Assim, por ter apresentado à fiscalização o Livro Diário sem que ele atendesse às formalidades legais exigidas, infringiu o disposto no artigo 33, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91.

O relatório da aplicação da multa (fl. 14) informa que não foram encontradas situações agravantes ou atenuantes e que foi aplicada se a multa prevista no Art. 283, II, alínea “j” do RPS, com a atualização determinada pela Portaria MPS/GM nº 142/2007.

Por fim, a fiscalização informa que foram lavrados demais AI's e NFLD's em desfavor da RECORRENTE (fl. 10):

Resultado do Procedimento Fiscal:		Número	Data	Valor
Documento	Período			
AI	09/2007 09/2007	370443632	18/09/2007	2.227.573,62
NFLD	01/2002 02/2006	370443616	18/09/2007	1.969.055,72
NFLD	07/2000 09/2006	370443624	18/09/2007	11.175.707,84
AI	09/2007 09/2007	370443640	18/09/2007	11.951,21

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 50/62, em 24/10/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação e peça aditiva elaboradas pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada manifestou-se (fls. 49/92), trazendo as alegações a seguir, reproduzidas em síntese:

3.1. Que o SENAI tem natureza jurídica de entidade paraestatal de Cooperação com o Poder Público, sem fins lucrativos, não podendo se caracterizar como entidade mercantil;

3.2. A inaplicabilidade do art. 1.181, do Código Civil para o SENAI, vez que o autuado não se reveste da natureza jurídica de comerciante ou empresário;

- 3.3. Que se o SENAI escritura o Livro Diário, não o faz por ser obrigatório, mas por espontaneidade, tomando assim desnecessária a autenticação e/ou o Registro;
- 3.4. Que o SENAI, como entidade que recebe recursos públicos, previstos em lei e caracterizados como contribuições parafiscais, presta contas ao Tribunal de Contas da União;
- 3.5. Que essa prestação de contas é regulada pela Resolução TCU nº 214/1983, do próprio Tribunal de Contas, a qual enumera os elementos necessários à aferição contábil e financeira, não estando nestes incluído o Livro Diário;
- 3.6. Como não há obrigatoriedade do emprego desse livro, nenhum registro será cabível;
- 3.7. Que a função do livro Diário é registrar os atos e operações mercantis que venham ou possam vir a alterar a situação patrimonial do comerciante e o registro, por sua vez, ocorre para dar autenticidade ao mesmo, inclusive quanto à qualidade de possuir fé pública;
- 3.8. Que os objetivos do livro e as qualidades decorrentes da autenticação são atingidos plenamente com os ditames da Resolução 214/1983 e IN 47/2004 do TCU;
- 3.9. Que, inobstante a não obrigatoriedade de escrituração do Livro Diário, há diversos outros elementos perfeitamente capazes de obter o mesmo efeito, razão pela qual não se aplica o disposto nos artigos 32 e 33 da Lei 8.212/1991, eis que incorreu prejuízo para a fiscalização;
- 3.10. Que anexa parecer de jurista opinando no sentido da não obrigação de escrituração do referido Livro;
- 3.11. Que requer seja a impugnação recebida por tempestiva, instaurando o contraditório e suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, bem como seja a mesma apreciada e provida, para declarar a improcedência do lançamento, principal e acessórios.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 98/103):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007

DESCUIVPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSORIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

I - Constitui infração deixar a empresa de exibir à fiscalização documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias, bem como apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas.

II - Inexiste tratamento privilegiado previsto pela legislação previdenciária às entidades de cooperação com o Poder Público.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 28/07/2008, conforme termo de ciência e recebimento de acórdão, de fl. 104, apresentou o recurso voluntário de fls. 109/119, em 25/08/2008.

A RECORRENTE reitera os argumentos da impugnação, inovando apenas quando vai de encontro a menção do o artigo 15, I e parágrafo único da Lei 8.212/91 pela DRJ de origem, para equiparar o SENAI à empresa.

Alega a RECORRENTE que tal equiparação é para os efeitos da lei previdenciária, não produzindo efeitos com relação a outros dispositivos. Assim, mesmo que se aplicassem os arts. 32 e 33 da Lei 8.212/91, em nenhum momento consta a obrigatoriedade de escrituração do livro-diário e muito menos a necessidade de sua autenticação, razão pela qual descabe a aplicação da multa pretendida, além de que o SENAI observa regras de contabilidade pública, não exercendo atividade mercantil a justificar a escrituração do livro diário.

Por fim, requer a improcedência do presente auto de infração.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

DO MÉRITO

Da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

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

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

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

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

(...)

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 são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Quanto a alegação de que a RECORRENTE não pode ser equiparada a empresa, com base no artigo 15, I e parágrafo único da Lei 8.212/91 para a aplicação da presente multa, vejamos.

De acordo com o art. 3 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB):

Art. 3º Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.

§ 1º Empresa de trabalho temporário é a pessoa jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores qualificados, por ela remunerados e assistidos, ficando obrigada a registrar a condição de temporário na Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) do trabalhador, conforme dispõe a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§ 2º Administração Pública é a Administração Direta ou Indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, abrangendo, inclusive, as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do poder público e as fundações por ele mantidas.

§ 3º Instituição financeira é a pessoa jurídica pública, ou privada, que tenha como atividade principal ou acessória a intermediação ou a aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, autorizada pelo Banco Central do Brasil, ou por Decreto do Poder Executivo, a funcionar no território nacional.

§ 4º Equipara-se a empresa para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias:

I - o contribuinte individual, em relação ao segurado que lhe presta serviços;

II - a cooperativa, conforme definida no art. 208 desta Instrução Normativa e nos arts. 1.093 a 1096 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil);

III - a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive o condomínio;

IV - a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras;

V - o operador portuário e o Órgão Gestor de Mão-de-Obra (OGMO);

VI - o proprietário do imóvel, o incorporador ou o dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviços.

De igual modo, preceitua o art. 15, I e parágrafo único, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Sendo assim, por estar-se diante de um dever instrumental do contribuinte em exhibir livros ou documentos relacionados às contribuições sociais previdenciárias, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, do CTN), plenamente aplicável ao caso os ditames da Lei nº 8.212/91, inclusive seu art. 15, I, acima transcrito.

Referidas infrações, as quais consistem em um ilícito tributário, estão previstas na legislação tributária e acarretam a imposição de multa pecuniária.

No presente caso, a fiscalização apontou que a RECORRENTE apresentou o Livro Diário de nº 324, referente a setembro de 2006, sem a autenticação do órgão competente (conforme fls. 15/16), formalidade exigida no art. 1.181 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Assim, o ilícito tributário se materializou no momento em que foi apresentado o livro contábil que não atendeu as formalidades legais exigidas.

A obrigatoriedade de se observar as formalidades na escrituração contábil está prevista em lei. Neste sentido, o Código Civil, em seu art. 1.181 e seguintes, dispõe de uma série de regras sobre a escrituração contábil das empresas, dentre as quais está a determinação para autenticação dos livros obrigatórios:

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

O caráter de obrigatoriedade do Livro Diário pode ser constatado no art. 1.180 do mesmo Código Civil, quando prevê:

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, **é indispensável o Diário**, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Ou seja, evidente que há obrigação legal das empresas autenticarem no Registro Público de Empresas Mercantis o Livro Diário, por este ser um livro considerado obrigatório.

Dito isto, resta evidente que a lei exige a autenticação do Livro Diário. Não sendo observado tal requisito, tal documentação pode ser considerada como deficiente por não atender as formalidades legais exigidas e, conseqüentemente, enquadrar tal situação na previsão legal do art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991 (fundamento legal da multa), pois a empresa é obrigada “a *exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei*”:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir 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, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Como visto, a previsão para aplicação da penalidade está em lei. O Decreto nº 3.048/99 apenas quantifica o valor da multa, nos seu art. 283, inciso II, letra “j”, atualizado pela Portaria MPS/GM nº 142 de 11/04/2007, obedecendo ao disposto no art. 373 do mesmo RPS:

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, de 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;

(...)

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.

A infração relativa à empresa deixar de exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 (ou apresentar de maneira deficiente) subsiste ainda que as verbas pagas não se constituam em base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, constata-se que o cumprimento das obrigações principais e acessórias previstas na legislação previdenciária é imposta a todos os contribuintes, como preceitua legislação acima disposta, na qual se enquadra perfeitamente a RECORRENTE, inexistindo pela lei tratamento privilegiado.

Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão da multa, aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria.

Portanto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim