



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14098.000047/2008-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.411 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2020  
**Recorrente** SELCO ENGENHARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA IMPROCEDENTE. INSUBSISTÊNCIA DA PENALIDADE.

Uma vez reconhecida a improcedência do lançamento envolvendo o crédito tributário da obrigação principal, é de rigor aplicar o mesmo destino à multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar 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: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

**Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 254/304, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 194/246, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória, em razão da apresentação das GFIPs sem a inclusão de

todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias (CFL 68), conforme descrito no auto de infração de fl. 02 (DEBCAD 37.154.053-4), lavrado em 29/02/2008, referente ao período de 01/2001 a 12/2006, com ciência da RECORRENTE em 06/03/2008, conforme AR de fl. 90.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado no valor histórico de R\$ 8.242,50.

De acordo com o relatório fiscal da infração (fls. 4), constatou-se que a RECORRENTE somente apresentou as GFIPs relativas aos fatos geradores listados nas planilhas de fls. 6/10 (anexos I e II) após o início da ação fiscal. Assim, entendeu a fiscalização que a contribuinte omitiu em GFIP a realização dos pagamentos aos segurados listados nas referidas planilhas e, conseqüentemente, incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV, e §5º da Lei nº 8.212/1991 e no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, este último abaixo transcrito abaixo transcrito:

De acordo com o relatório da multa aplicada (fls. 12), o valor da multa corresponderia a R\$ 16.485,00, conforme cálculos constantes da planilha de fls. 14/18 (anexo III). Contudo, tendo em vista que a RECORRENTE corrigiu a falha durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora aplicou a circunstância atenuante prevista na legislação, reduzindo o valor da infração em 50% (R\$ 8.242,50).

Alerta-se que, apesar do relatório de fiscalização (fls.4) ter entendido pela ocorrência de situação agravante de dolo e fraude, em razão dos erros identificados na contabilidade da RECORRENTE durante a ação fiscal, não houve qualquer majoração no valor da multa, em razão da ausência de previsão legal específica neste sentido.

Além do presente débito, a fiscalização deu origem aos seguintes lançamentos:

- NFLD 371540488 (Processo de nº 14098.000042/2008-89), referente ao lançamento relativo a contribuições sociais devidas e não recolhidas, ou recolhidas a menor, correspondente à contribuição previdenciária da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), e as destinadas a terceiros (Salário Educação, Incra, Senai, Sesi e Sebrae); correspondentes à contribuição da parte dos segurados empregados e incidentes sobre a remunerações dos contribuintes individuais.
- AI 371540500 (Processo de nº 14098.000044/2008-78), referente ao lançamento por deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais.
- AI 371540518 (Processo nº 14098.000045/2008-12), referente ao lançamento por deixar a empresa de prestar ao INSS informações financeiras e contábeis de interesse do mesmo.
- AI 371540526 (Processo nº 14098.000046/2008-67), referente ao lançamento por apresentar a empresa os Livros Diário e Razão contendo informações diversas da realidade e omitindo informações verdadeiras.

- AI 37.154.049-6 (Processo de n.º 14098.000043/2008-23), referente ao lançamento por descumprimento de obrigação acessória (deixou a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço).
- AI 371540542 (Processo de n.º 14098.000048/2008-56), referente ao lançamento por deixar a empresa de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

### **Impugnação**

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 108/132 em 03/04/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- A fiscalização foi executada no seu estabelecimento da impugnante, e todas as intimações e solicitações de esclarecimentos foram atendidos e disponibilizados os documentos e prestados os esclarecimentos no recinto da impugnante.
- Durante o período de quase um ano de Ação fiscal, não foi emitido nenhum Termo de Recebimento e nem de devolução de documentos pela fiscalização.
- Também pode ser confirmado através dos Termos Fiscais que não houve nenhuma reintimação ou solicitação de esclarecimento, ou qualquer documento que caracterizaria falta de atendimento, em relação a qualquer documento ou esclarecimento solicitado pela fiscalização.
- Em nenhum momento foi comunicado pela fiscalização a falta de apresentação de documento ou esclarecimento, ou a sua deficiência, inclusive em relação a sua contabilidade.
- A suposta falta de apresentação de documentos, deficiência em sua apresentação, ou deficiência nos Livros Contábeis, motivo da desclassificação da escrita contábil e a lavratura de diversos Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, somente foi conhecida com o recebimento do Auto de Infração.
- Não teve nenhuma oportunidade para esclarecer ou suprir deficiência.
- A Verdade Material razão de ser do Contencioso Administrativo Fiscal, a comprovação dos fatos ou da infração pelos Auditores- Fiscais foi substituída pela Fé Pública ou Presunção de Verdade ou de Fato, como nova hipótese de incidência fiscal.
- Como é possível a impugnante comprovar, ou que não atendeu plenamente a fiscalização em suas intimações ou solicitação de esclarecimento, se os documentos foram disponibilizados no recinto da firma, sem qualquer comprovante de recebimento de documentos emitido pela fiscalização, ou, a constatação de que não foi atendida determinada Intimação ou não foram prestados determinados esclarecimentos. Pode ser facilmente verificado nos Termos Fiscais que sequer houve repetição de solicitação de qualquer de solicitação de qualquer documento ou qualquer ato fiscal que poderia ser entendido, ou, que demonstraria que algum documento apresentado era imprestável ou deficiente, este último em relação aos livros fiscais, conforme concluiu, arbitrariamente os Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento fiscalizatório.

- Não é coerente a afirmação fiscal de que não foram apresentados os documentos e informações solicitados, mesmo porque a mesma fiscalização descreve um rol enorme documentos que serviu de base para a apuração do suposto crédito tributário, fato que pode ser evidenciado nos 17 volumes de processos, dos quais, a partir de IV volumes, são contratos, notas fiscais, boletim de medições de obras, memorial descritivos dos serviços a serem executados, planilhas de preços unitários, DISO, etc. que serviram de base para a aferição indireta. Como pode ser visto o método de aferição indireta não é a metodologia a ser empregada. Emprega-se essa modalidade de apuração quando não se tem elementos suficientes para apuração, o que não foi o caso.

- Pode-se concluir que a Ação Fiscal e a conclusão a chegaram os Auditores faz lembrar o que acontece com as empresas de Telecomunicação, no Brasil, as campeãs de reclamações, para não deixar pista ou vestígio de suas deficiências, preferem não registrar nada e não prestar qualquer informação por escrito, tudo através de uma suposta gravação que ninguém tem acesso a elas. Esse comportamento não pode ser tolerado em relação a servidor que exerce importante Função de Estado. É a mais cabal forma de cerceamento do direito de defesa, quando o sujeito passivo não sabe de que esta se defendendo.

- Como já devidamente esclarecido e relatado, no processo n.º. 14098 000042/2008-89 queremos, mais uma vez deixar claro, que no início dos procedimentos fiscais e durante todos os procedimentos, foram disponibilizados os documentos solicitados, inclusive os Livros Diário e Razão relativos ao período fiscalizado, ou seja, 2001 a 2006, inclusive com as correções resultante de Auditoria Contábil realizada em 2006. Não houve qualquer recusa por parte da fiscalização, ou qualquer apontamento de que os Livros Contábeis apresentavam deficiências insanáveis que colocariam em cheque os fatos contábeis neles registrados e a ausência de lançamento de fatos contábeis Esse fato somente foi conhecido com o recebimento dos Autos de infrações.

- Parece-lhe que faltou aos Auditores Fiscais destrezas para avaliar os fatos contábeis sejam eles individualmente ou em conjunto.

- Os auditores preferiram utilizar livros diários ao invés de livros razões, que são o meio fundamental para sintetizar registros, conforme cópia em anexos de todas as contas elencadas nos dispositivos legais citados.

- Os motivos legais para a sua desclassificação não estão presente no caso em tela. As supostas falta de registros não passaram da insipiência dos Auditores no manuseio de tal ferramenta.

- A Autoridade lançadora desclassificou/desconsiderou a Contabilidade sob a alegação que era imprestável e não fazia prova a favor do contribuinte. Partindo desse pressuposto construído a margem dos fatos e das informações constantes da escrita contábil, aplicou o critério da aferição indireta, calculando a contribuição devida, com base nos Contratos, Notas Fiscais e ART, não considerando os registros contábeis.

Os documentos contábeis apresentados comprovam de forma inequívoca a existência de um sistema contábil, Livros Diário e Razão, registros lastreados em documentos hábeis, ao contrário das conclusões ilusionista dos Auditores Fiscais.

- Estão exaustivamente demonstrados na Impugnação da NFLD DEBCAD n.º. 37.145.048-8 a regularidade contábil.

- Ocorreu cerceamento ao seu direito de defesa.

- O direito à ampla defesa estabelecida na Lei Maior não se limita na simples obstrução ao acesso a peça acusatória, mas o acesso a todos os fatos que resultaram na peça acusatória. No caso, em particular, não está sendo questionada a obstrução à defesa, via impugnação do lançamento, ora exercitado. Mas, de que está sendo acusado.

- O ônus da prova em contrário atribuída ao sujeito passivo nos casos de recusa ou sonegação de qualquer documento previsto, no final dos parágrafos 3º, 4º, 6º do art. 33 da Lei n.º. 8.212/1991, não deve ter a mais ampla e geral extensão pró-fisco como foi interpretado pelos Auditores Fiscais.
- Não é possível alguém se defender não sabendo claramente de que está se defendendo. A falta de preparação de folha de pagamento para todos os funcionários não passa de acusações genéricas e infundadas. Mesmo porque os Próprios Auditores Fiscais listam como documentos analisados Pagamento.
- Foi demonstrado claramente que não há registro, nos Autos, ou em Termos Fiscais, ou qualquer outro documento de alguma intimação fiscal que não tenha sido atendida a contento. Assim como não há qualquer recusa ou Sonegação de informação, muito menos dolo ou má fé, este foi o motivo utilizado para agravamento das penalidades acessórias.
- Por outro lado, ficou amplamente demonstrado que a impugnante, ao contrário do que afirmaram os auditores Fiscais, possui escrita contábil confiável que representam plenamente a posição patrimonial.
- Não pode prosperar como base garantir exigência fiscal, critério de aferição indireta, ou para agravar penalidade, as acusações em caráter genérico. Essa prática não pode mais reinar em um País que a duras penas conquistou o Estado de Direito.
- Acusações genéricas, presunção de fé-pública há muito tempo foi banida, em respeito ao Estado de Direito, da ordem jurídica tributária, mesmo porque não há previsão no direito positivo, de fato gerador de tributos ou penalidade pecuniária as presunções de verdade ou de fé pública. Não há o que falar em inversão da prova. Não se pode comprovar se não conhecemos em sua plenitude as acusações imputadas,
- A legislação estabelece às hipóteses em que cabe o agravamento, no artigo 290 do RPS, tais como: tentado subornar o Auditor-Fiscal; agido com dolo, fraude ou má-fé; ter desacatado o auditor-fiscal no ato da ação fiscal; ter obstado a ação da fiscalização e reincidência do autuado. No caso em tela qual foi a motivação? Em que momento o fato ocorreu? Onde está materializado pela fiscalização à ocorrência.
- Uma simples intimação e não materialização de seu não atendimento ou pelo menos uma reintimação, ou qualquer forma em que fique claro de houve uma falta de atendimento ou atendimento deficiente. Nos dezessete volumes não existe qualquer documento que possa vislumbrar uma tentativa de suborno; o dolo a fraude; má-fé, desacato, obstrução à Ação Fiscal ou, a reincidência.

#### PEDIDO

A interessada requer:

De todo demonstrado, a bem da justiça, da verdade material, do direito ao contraditório, a ampla defesa, requer e protesta e essa Douta Autoridade Julgadora, a realização de diligência, perícia, a junção e complementação de todas as provas admitidas no direito e por fim julgue o Auto de Infração n.º37.154.053-4:

- a) Nulo por vício formal, caracterizado pelo cerceamento ao direito de defesa.
- b) No mérito à Anulação da multa aplicada pelos motivos demonstrados.

### Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Campo Grande/MS, Terceira Turma de Julgamento, às fls. 152/156, entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, no intuito de esclarecer determinados pontos necessários para o deslinde do processo, acerca de dúvidas surgidas pelas constatações do contribuinte e quanto aos procedimentos adotados pela auditoria fiscal, adotando-se, *ipsis litteris*, tal trecho do resumo elaborado pela DRJ em Campo Grande/MS, para compor parte do presente relatório:

Em 09/03/2009, manifestou este julgamento (fl.70 a 72), em decorrência de dúvidas surgidas quanto às constatações e quanto aos procedimentos adotados pela auditoria fiscal, solicitando-lhe o esclarecimento dos seguintes pontos específicos, necessários para o deslinde do processo:

- Caso tenha sido elaborado, identificar dentre os milhares de documentos e outras folhas indecifráveis, tais como as fls. 1949; 2528 e 2857, etc., onde se localizam os fundamentos para a desconsideração da contabilidade, cujas constatações foram relacionadas no parágrafo 3º. do REFISC (fl. 668).

- Responder se procedem ou não as alegações da interessada, de que a maior parte dos fatos contábeis, tidos pela auditoria fiscal como omitidos, constam devidamente relacionados nos seus livros razões (fls. 3430 a 4477) que, segundo ela, não foram utilizados pelas autoridades fiscais. Em resumo, que se retorne uma resposta objetiva e fundamentada se os livros razões anexados refletem os livros diários.

- Caso a resposta da acima seja negativa, sejam anexadas cópias de amostras de folhas dos livros diários para comprovar a discrepância entre os dois livros, mais especificamente, sejam trazidas aos autos cópias de amostras dos livros diários das contas contábeis Caixa (10004-7 1101010101); INSS a Recolher (p/ todos os meses) (10168-0 2101030109 e outras); Mão de Obras s/ Obras Divs. (10263-0 5101010103); Salários/Ordenados (10598-8 410101020102); INSS (10559-2 4101020103 e outras); INSS OS 209/99 (10901-8 1105010108); Serviços de Terceiros (11080-0 4101020105), dentre outras que julgarem necessários.

Em resposta, a fiscalização apresentou o cumprimento da Diligência Fiscal, às fls. 158/168, contendo os seguintes argumentos:

- Transcreve a fundamentação legal que autoriza a desconsideração da contabilidade pela auditoria fiscal, e afirma que obteve provas do registro irreal da remuneração dos segurados a serviço da interessada, além de ter constatado registro em contabilidade de receita menor que o efetivamente ocorrido.

Os documentos que comprovam as constatações de irregularidades na contabilidade constam relacionados no Auto de Guarda e Devolução de Documentos - AGD.

- Arrazoa acerca dos lançamentos contábeis em livros recentes, de que a maior parte dos lançamentos omitidos em livros anteriores estão agora presentes, porém, estes livros não haviam sido disponibilizados pela empresa durante o período que atuaram em sua sede.

- Compara, por meio de tabelas, os dados contidos nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, alteradas após o encerramento da ação fiscal, com as DIPJ originais, entregues à RFB antes da ação fiscal, cuja finalidade é demonstrar que a interessada, de fato, havia ocultado receitas, deixando-as de lançar em sua contabilidade.

## Da Manifestação do Contribuinte

Devidamente intimado em 24/06/2009 para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação, às fls. 174/188, anexada ao processo em 03/07/2009, oportunidade em que reiterou os argumentos da Impugnação e insurge-se contra as respostas da auditoria fiscal, dadas aos questionamentos da DRJ:

Tal como ocorreu com a autoridade julgadora, também encontrou dificuldades intransponíveis para compreender os procedimentos adotados pela fiscalização.

- Em resposta aos quesitos da Proposta de Diligência, a auditoria fiscal apenas repetiu o que já havia mencionado no relatório fiscal.
- Justifica os motivos que a levaram elaborar sua contabilidade em livro caixa e livros diários e razões, lançando as receitas em conta caixa, fato que, provavelmente, levou a auditoria fiscal deixar de identificar todos os registros da sua receita, que estavam devidamente contabilizados, e cujos livros foram disponibilizados.
- Sobre os pagamentos não declarados aos contribuintes individuais, alega ter cometido esta omissão por falta de conhecimento, e que foi orientado pela auditoria a entregar GFIP contendo estes fatos geradores, e que recolhesse as contribuições devidas. Afirma, ainda, que cumpriu com as orientações no decurso da fiscalização, e protesta contra suposta ausência de quantificação de remunerações consideradas pela auditoria fiscal como omitidas em sua contabilidade.
- Rebate outras supostas omissões em sua contabilidade que levaram a desconsiderá-la. Pela auditoria fiscal
- Sua receita sempre esteve integralmente contabilizada e à disposição da auditoria fiscal, os livros contábeis, apenas, não estavam todos registrados na JUCEMAT, providência que não foi exigida pelos auditores fiscais.
- Repudia a apresentação pela auditoria fiscal de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, trazidas em sede de diligência, com a finalidade de demonstrar que, também neste documento original, ela não havia declarado todas as suas receitas, tal como procedeu em sua contabilidade.
- Invoca o Instituto da Decadência, para que seja cancelada parte do crédito previdenciário discutido, do período de 01/2001 a 02/2003.

### PEDIDO

A interessada reitera todos os pedidos formulados na peça impugnatória, e as complementa consoante os termos a seguir:

De todo o demonstrado e considerando que o processo n.º.14098.000042/2008-89 encontra-se em apreciação pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, conforme Extrato de Pesquisa em anexo, requer:

1- O cancelamento da exigência fiscal, sem apreciação do mérito, nos termos da Súmula Vinculante STF n.º. 08/2008, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos n.º. 37.154.048-8, formalizada através do processo n.º. 14098.000042/2008-89, referente ao período de 01/2001 a 02/2003, por estar sucumbidos pela decadência determinada pela referida Súmula Vinculante.

De todo o demonstrado, a bem da justiça, da verdade material, do direito ao contraditório, a ampla defesa, requer e protesta e essa Douta Autoridade Julgadora, a

realização de diligência, perícia, a junção e complementação de todas as provas admitidas no direito e por fim que em relação ao Auto de Infração n.º 37.154.053-4:

- a) Aplique a Sumula Vinculante n.º.08 do STN.
- b) Julgue nulo por vício formal, caracterizado pelo cerceamento ao direito de defesa.
- c) No mérito:
  - I. Anulação da multa aplicada pelos motivos demonstrados.
  2. Caso não seja anulada a multa, que desconsidere a graduação da multa por estarem ausentes os motivos previstos no art. 290, e seus incisos.

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 194/246):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS. FALTA DE CLAREZA.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do- feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

DECADÊNCIA

Às contribuições previdenciárias aplica-se o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional.

CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.

Constatado que a causa da desconsideração da contabilidade não decorreu de falhas involuntárias, mas de conduta premeditada, portanto, dolosa, não há porque afastar a majoração do valor da multa aplicada.

PRODUÇÃO DE DILIGÊNCIA E DE PERÍCIA

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

PRODUÇÃO DE PROVAS

A prova documental será apresentada na impugnação, com preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N.º 11.941/2009 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA

A análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

No mérito, a DRJ reconheceu a decadência dos créditos tributários relativos às competências 01/2001 a 11/2002 com base na Súmula Vinculante n.º 08 e no art. 173, I, do CTN, tendo em vista que a contribuinte tomou ciência do lançamento em 06/03/2008. Ademais, informou que a análise da aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte se dará quando do pagamento/parcelamento do mesmo, momento em que será possível verificar a penalidade mais favorável.

Logo, a infração permaneceu apenas em relação às competências 12/2002 a 12/2006 e foi reduzida de R\$ 8.242,50 para R\$ 7.610,55.

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 07/04/2010, conforme AR de fls. 252, apresentou o recurso voluntário de fls. 254/304 em 28/04/2010.

Em suas razões, basicamente reiterou os argumentos da Impugnação, adicionando especificações, por ele relatada, da deficiência da contabilidade pelo não registro de diversos itens listados pelos auditores fiscais.

No mais, requer que seja apensado o presente processo ao processo n.º 14098.000042/2008-89, uma vez este é o processo principal e que todos os documentos probatórios de sua escrita contábil estão nele acostados, assim como requer a anulação da multa pelos motivos por ele demonstrados.

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.

## PRELIMINAR

### Do cancelamento do crédito tributário da obrigação principal

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.

No presente caso, que envolve a multa CFL 68, há uma nítida ligação entre a existência da obrigação principal e a exigência da obrigação acessória, pois tal multa só é aplicável sobre aqueles fatos geradores das contribuições previdenciárias que deixaram de ser incluídos em GFIP; se eles já foram incluídos em GFIP (mesmo sem pagamento da contribuição) ou se chegar à conclusão de que determinados valores não são fatos geradores de obrigações previdenciárias não há que se falar em aplicação da multa CFL 68 pois não havia obrigação de incluí-los em GFIP.

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*). Assim, o reconhecimento da nulidade do débito principal, por falta de demonstração da base de cálculo, em razão da ausência de identificação precisa dos fatos geradores, deve, necessariamente, ocasionar a revisão da presente multa por descumprimento de obrigação acessória.

Logo, existe identidade entre a base de cálculo do lançamento principal e do presente lançamento por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o montante do tributo não declarado. Assim, sendo reconhecida a nulidade da base de cálculo daquele processo, é imperioso reconhecer a nulidade da base de cálculo deste, pois os débitos são intimamente relacionados.

No caso, o crédito tributário da obrigação principal foi objeto do processo nº 14098.000042/2008-89 (julgado em conjunto com o presente processo). Quando de sua apreciação, este Colegiado acompanhou o voto proferido por este Conselheiro relator e entendeu por anular a integralidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Foram diversas as razões que culminaram no entendimento de que houve o cerceamento do direito da defesa, dentre as quais pode-se citar: (i) a falta de indicação de que o lançamento envolveu a apuração das contribuições previdenciárias com base no método de batimento Folha x GFIP x GPS; (ii) relatório fiscal bastante suscinto e dando a entender que todo o crédito tributário foi apurado por aferição indireta (exceto as remunerações dos segurados empregados presentes na folha da matriz da RECORRENTE e destacadas no Anexo V do referido processo); (iii) falta de congruência entre as bases de cálculo indicadas no DAD e as informações de apuração constantes do RL, o que não permitiu a análise de como se deu a apuração do crédito tributário; (iv) falta de clareza entre a apuração da base de cálculo no RL e os documentos acostados aos autos; (v) não explicação clara acerca de cada levantamento; (vi) não indicação dos dispositivos legais em razão da inexistência do documento intitulado FLD – Fundamentos Legais do Débito (documento que informaria ao contribuinte os fundamentos legais correspondentes ao lançamento); (vii) falta de esclarecimento do percentual que seria aplicado ao valor de cada nota com a finalidade de arbitrar a remuneração, base das contribuições previdenciárias ora lançadas na levantamento que teve por objeto a aferição indireta; (viii) o erro no uso do método CUB, etc.

Ademais, além das nulidades que envolveram todo o lançamento, foi exposto no voto proferido nos autos do processo nº 14098.000042/2008-89 que o arbitramento da base de cálculo por aferição indireta, embasado nas notas fiscais e no CUB, foi medida extrema no presente caso.

Logo, inexistido crédito tributário de obrigação principal, não pode ser mantida a multa CFL 68, pois está teve como base de cálculo o valor de algumas contribuições previdenciárias lançadas em desfavor da RECORRENTE (multa corresponde a 100% do tributo devido, conforme fls. 14/18 – Anexo III), sendo de rigor o cancelamento do lançamento objeto do presente processo.

Ademais, nota-se diversas incongruências no presente processo que, por si só, culminariam na nulidade do lançamento da presente multa CFL 68.

De acordo com as planilhas intituladas anexo I (fl. 06) e anexo II (fls. 08/10), todos os valores que serviram de base para a multa foram oriundos do levantamento FPN (extra folha de pagamento / por fora).

A planilha anexo I refere-se aos segurados empregados e possui apenas duas competências: 03/2006 e 11/2006.

Por sua vez, a planilha anexo II refere-se aos contribuintes individuais Sylvio Teixeira além de honorários de advogados, e engloba todo o período fiscalizado: 01/2001 a 12/2006.

De logo, já se percebe uma certa incongruência no lançamento da multa, pois este não engloba – nem de longe – todos os fatos geradores de contribuição previdenciária que serviram de base para o lançamento da obrigação principal no processo nº 14098.000042/2008-89. Mas isso não é fato que ocasione qualquer lançamento, pois beneficiou a contribuinte; apenas é importante frisá-lo a fim de demonstrar as inconsistências na aplicação da norma, o que finda por ocasionar o cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Pois bem, quanto aos segurados empregados, foi possível identificar que a planilha de fl. 06 destes autos possui relação com o RL de fl. 313 (competência 03/2006 relativa à obra 50.011.23099/70) e de fl. 311 (competência 11/2006 relativa à matriz da contribuinte) ambas do processo principal.

De acordo com o DSD acostado aos autos do processo principal, na competência 03/2006 o estabelecimento/obra 50.011.23099/70 apenas teve lançamento decorrente do levantamento KT3 (fls. 171/172 do processo nº 14098.000042/2008-89); como não poderia ser diferente, o DAD acostado aos autos do processo principal não indica que o valor de R\$ 8.670,57 (indicado pela planilha de fl. 06 destes autos) foi base de cálculo do lançamento das contribuições previdenciárias na competência 03/2006 em relação à obra 50.011.23099/70. Como aponta o DSD, em 03/2006, de fato, apenas houve lançamento de crédito tributário principal decorrente do levantamento KT3 (fl. 129 do processo nº 14098.000042/2008-89). Ou seja, não há qualquer indicação de lançamento de crédito tributário de obrigação principal decorrente do levantamento FPN, o que torna estranha a cobrança da presente multa CFL 68.

Ao contrário do acima exposto, para o caso da matriz, na competência 11/2006 foi lançado crédito tributário de obrigação principal decorrente do levantamento FPN (fl. 158 do processo nº 14098.000042/2008-89). O DAD do processo principal (fl. 67) indica que tal valor de R\$ 7.320,56 exposto na planilha de fl. 06 foi base de cálculo do lançamento das contribuições previdenciárias (principal). No entanto, a falta de clareza, ausência de motivação e demais situações verificadas nos autos do processo nº 14098.000042/2008-89 culminaram com o reconhecimento de sua nulidade material, por cerceamento do direito de defesa (como já exposto acima). Assim, foi integralmente cancelado o crédito tributário de obrigação principal. Sem a obrigação principal, não há que se falar em exigência desta multa CFL 68.

Quanto aos fatos geradores objeto desta multa CFL 68 que envolvem os contribuintes individuais (Sylvio Teixeira e honorários de advogados) a planilha anexo II (fls. 08/10) indica que todos os valores objeto da multa foram decorrentes do levantamento FPN e que foram base de cálculo de contribuintes individuais (conforme legenda da própria planilha).

A grande maioria dos valores da planilha Anexo II também não são encontrados nas bases do lançamento do crédito tributário principal. Por amostragem, foi verificado que todos os pagamentos a contribuintes individuais indicados na planilha anexo II estão alocados à matriz, conforme RL do processo nº 14098.000042/2008-89 – fls. 291/311 daqueles autos. No referido RL, é possível verificar os valores de forma discriminada, por competência, assim como feito na planilha anexo II destes autos.

A planilha anexo II indica que a base para a multa CFL 68, auferida em razão do levantamento FPN, foi constatada para todas as competências fiscalizadas (01/2001 a 12/2006). No entanto, o DSD acostado aos autos do processo de obrigação principal indica que, para a matriz da RECORRENTE, foi realizado lançamento das contribuições previdenciárias com base no levantamento FPN apenas nas competências 10/2001, 12/2001, 01/2002, 10/2004, 01/2005, 05/2005, 10/2006 e 11/2006 (fls. 151/158). Informação corroborada com mais detalhes no DAD de fls. 65/67 do processo nº 14098.000042/2008-89, o qual indica – de fato – os mesmos valores da planilha anexo II para as mencionadas competências.

Ademais, o mesmo DAD de fls. 65/67 do processo nº 14098.000042/2008-89 aponta, com clareza, que os valores teriam sido declarados em GFIP. Ora, se houve declaração em GFIP, não há motivação para o lançamento da multa CFL 68.

Também é válido citar como inconsistência do presente lançamento o fato de a autoridade fiscal ter identificado em seu relatório fiscal que erros na contabilidade da RECORRENTE seriam uma possível situação agravante da multa, quando é sabido que não há previsão legal para agravamento da multa CFL 68.

Igualmente inconsistente o fato de a fiscalização ter reduzido o valor da infração em razão de uma circunstância atenuante, qual seja, a retificação da falha apontada durante a ação fiscal, sem indicar a previsão legal de tal benefício. Mais uma vez, este é um fato que, por si só, não causa nulidade pois beneficiou o contribuinte; contudo, demonstra as inconsistências do lançamento e que, somada a outras situações verificadas, finda por cercear a defesa da contribuinte.

Sendo assim, seja pelo fato de inexistir crédito tributário de obrigação principal a respeito dos fatos geradores sobre os quais foi aplicada a multa CFL 68 (se não existe a obrigação principal, não há como imputar a ausência dos fatos geradores em GFIP), seja pelo fato de que houve declaração dos fatos geradores em GFIP (o que esbarraria a aplicação da multa CFL 68), ou ainda pelo fato de que o lançamento objeto do processo nº 14098.000042/2008-89 foi integralmente anulado, entendo que deve ser cancelado o presente processo que envolve a multa CFL 68.

## CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim