



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



**Processo nº** 14098.000048/2008-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.416 – 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. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A CEDENTE DE DESTACAR O PERCENTUAL RETIDO.

A empresa cedente da mão-de-obra deve destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços o valor dos onze por cento retidos pela empresa contratante dos serviços. A não realização de tal destaque constitui infração à lei previdenciária passível de multa.

PREVIDENCIÁRIO. AGRAVAMENTO DA MULTA. DOLO, FRAUDE OU MÁ-FÉ. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO PELA AUTORIDADE LANÇADORA.

Na aplicação da multa majorada em razão do dolo, fraude ou má-fé, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem, de forma irrefutável, a existência dos elementos caracterizadores das circunstâncias agravantes no cometimento, pelo contribuinte, do ato tipificado como infração. Sem tal comprovação, deve ser afastado o agravamento da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a circunstância agravante apontada pela fiscalização.

(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

Kushiyama, 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. 280/330, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 218/272, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 37 – deixar a empresa cedente de mão-de-obra de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços), conforme descrito no auto de infração de fl. 03 (DEBCAD 37.154.054-2), 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. 112.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo possui valor histórico de R\$ 3.585,39.

De acordo com o relatório fiscal da infração (fl. 5), a contribuinte deixou de destacar, em diversas notas fiscais emitidas, o percentual de 11% destinado à previdência social, incorrendo, portanto, na infração prevista no art. 31, § 1º, da Lei n.º. 8.212/1991 e art. 219, § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, este último com a seguinte redação:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

(...)

§ 4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

A autoridade fiscal relacionou, de forma exemplificativa, as notas fiscais emitidas pela RECORRENTE sem o referido destaque e anexou aos autos cópias das mesmas (fls. 07/39), quais sejam: as Notas Fiscais Faturas de Serviços 000027 de 26/04/2001, 000123 de 09/10/2001, 000128 de 05/11/2001, 000140 de 07/12/2001, 000230 de 01/08/2002, 000236 de 05/08/2002, 000274 de 01/11/2002, 000287 de 26/11/2002, 000303 de 20/12/2002, 000309 de 17/01/2003, 000308 de 13/01/2003, 000310 de 17/01/2003, 000382 de 02/07/2003, 000407 de 06/08/2003, 000516 de 19/01/2004, 000544 de 04/03/2004 e 000607 de 08/06/2004.

Ainda de acordo com o Relatório fiscal de fl. 05, a fiscalização identificou a ocorrência da circunstância agravante prevista no inciso II, do art. 290, do RPS, ou seja, entendeu pela ocorrência de várias ações fraudulentas em razão dos erros identificados na contabilidade do RECORRENTE, em especial (i) ausência de inclusão de movimentação financeira do período fiscalizado; (ii) mascaramento do preço dos serviços prestados/materiais fornecidos; (iii) ausência de contabilização e de inclusão em folha dos honorários advocatícios pagos a contribuintes individuais; (iv) não contabilização de R\$ 43.295.380,93 de Notas Fiscais

de Prestação de Serviços no período; e (v) ausência de contabilização e de inclusão em folha dos pagamentos das remunerações feitas ao Sr. Sylvio Texeira.

Conforme Relatório da aplicação da multa de fl. 41, a infração foi calculada com fundamento no art. 283, *caput* e §3º, do RPS, considerando o valor base de R\$ 1.195,13 (atualizado pela Portaria MPS/GM n.º 142/2007), e majorada em três vezes, nos termos do art. 292, inciso II, do RPS, em razão de ocorrência de circunstância agravante acima destacada.

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

- NFLD 371540488 (Processo de n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 371540534 (Processo n.º 14098.000047/2008-10), referente ao lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissões).
- 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).

### **Impugnação**

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 130/156 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:

#### **IMPUGNAÇÃO**

A interessada apresentou impugnação em 03/04/2008, juntada às fis.65 a 78 dos autos, alegando, em síntese:

- A fiscalização foi executada no 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 uma 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 nº37.154.054-2:

- a) Nulo por vício formal, caracterizado pelo cerceamento ao direito de defesa.
- h) No mérito a 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. 176/180, 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. 182/192, 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. 198/212, anexada ao processo em 03/07/2009, oportunidade em que reiterou os argumentos da Impugnação e se insurgiu 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. 14098.000042/200889 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. 154.054-2 :

- a) Aplique a Súmula Vinculante n.º.08 do STN.
- b) Julgue nulo por vício formal, caracterizado pelo cerceamento ao direito de defesa.
- c) No mérito:
  1. 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. 218/272):

**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.

**PERÍODO EXIGÍVEL PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.**

É atípica a conduta de não apresentar documentos à fiscalização de período não definido pela lei nova como obrigatório.

**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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

No mérito, a DRJ entendeu por reconhecer o efeito da *abolitio criminis* introduzida pelo art. 33, § 2º, e art. 32, § 11, ambos da Lei 8.212/91, com a redação dada pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009, por força do art. 106 inc. II "a" do CTN, que tornou atípica a não apresentação de documentos e livros contábeis e fiscais relativos a fatos geradores atingidos pela decadência, cujo prazo, por sua vez, deve ser contado de acordo com as regras do CTN e não do art. 45 da Lei 8.212/91, conforme dispõe a Súmula Vinculante n.º 08. Sendo assim, em razão da conduta dolosa/fraudulenta da contribuinte, aplicou-se o art. 173, I, do CTN na contagem do prazo decadencial. Consequentemente, tendo em vista que a ciência do auto de infração se deu em 06/03/2008, entendeu a autoridade julgadora que estariam decadentes todas as competências do período de 2001 e 2002, exceto 12/2002. Ademais, informa que a infração permanece em relação às competências 12/2002 e 01/2003 a 12/2006 e, considerando que, de

acordo com o art. 283 inciso II, alínea “j” (*sic*), a sanção não varia em função do período da infração, o valor da multa permanece inalterado.

Sendo assim, houve procedência parcial do lançamento, porém sem alteração do crédito tributário lançado.

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 07/04/2010, conforme AR de fls. 278, apresentou o recurso voluntário de fls. 280/330 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 e, caso não seja anulada a multa, que seja considerado a gradação da multa por estarem ausentes os motivos previstos no art. 290, e seus incisos.

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**

#### **Das nulidades do lançamento**

De início, o RECORRENTE alega a nulidade do auto de infração de multa previdenciária, em razão da ausência de descrição das informações relevantes no relatório fiscal, circunstância que dificultou a compreensão do lançamento. Reafirma as razões expostas na peça impugnatória no sentido de que não há qualquer registro de alguma intimação fiscal que não tenha sido atendida, nem qualquer recusa, dolo, má-fé ou sonegação na prestação de informações. Ademais, alega que a própria conversão em diligência não acresceu informações relevantes no que se refere à melhor compreensão do lançamento e demonstrativos.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

No presente caso, é possível observar do relatório de infração de fl. 05 que houve exposição clara da circunstância que ocasionou a aplicação da multa. Foi pontuado, neste documento, que a multa foi aplicada em razão da RECORRENTE ter deixado de destacar em determinadas notas fiscais o percentual de 11% destinado para previdência social.

Nesta oportunidade, a fiscalização listou, de forma exemplificativa, algumas notas que não tiveram o destaque de 11%, bem como as anexou nestes autos (fls. 7/39). Assim afirmou o relatório fiscal:

1. Deixou a empresa SELCO ENGENHARIA LTDA de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme demonstrado

exemplificativamente através das cópias das Notas Fiscais Faturas de Serviços a seguir relacionadas: 000027 de 26/04/2001, 000123 de 09/10/2001, 000128 de 05/11/2001, 000140 de 07/12/2001, 000230 de 01/08/2002, 000236 de 05/08/2002, 000274 de 01/11/2002, 000287 de 26/11/2002, 000303 de 20/12/2002, 000309 de 17/01/2003, 000308 de 13/01/2003, 000310 de 17/01/2003, 000382 de 02/07/2003, 000407 de 06/08/2003, 000516 de 19/01/2004, 000544 de 04/03/2004 e 000607 de 08/06/2004, e que também anexamos.

No que se refere à majoração da multa, o mesmo relatório da infração de fls. 4, no item 03, listou quais foram as irregularidades verificadas durante a fiscalização que deram origem a circunstância agravante, quais sejam: (i) ausência de inclusão de movimentação financeira do período fiscalizado; (ii) mascaramento do preço dos serviços prestados/materiais fornecidos; (iii) ausência de contabilização e de inclusão em folha dos honorários advocatícios pagos a contribuintes individuais; (iv) não contabilização de R\$ 43.295.380,93 de Notas Fiscais de Prestação de Serviços no período; e (v) ausência de contabilização e de inclusão em folha dos pagamentos das remunerações feitas ao Sr. Sylvio Texeira.

Constata-se que foi perfeitamente identificada a conduta praticada pela RECORRENTE, qual o dispositivo legal infringido, qual a penalidade aplicada, bem como a forma de cálculo do valor do lançamento. Portanto, todos os elementos necessários para apresentação da impugnação estavam presentes no auto de infração e no relatório fiscal, razão pela qual não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa.

## MÉRITO

### Da multa aplicada

Trata-se de multa lavrada em razão da RECORRENTE ter deixado de destacar em determinadas notas fiscais o percentual de 11% da retenção destinada à previdência social (CLF 37).

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos), contidos no Decreto nº 3.048/1999:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

(...)

§ 4º O valor retido de que trata este artigo **deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços**, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

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)

(...)

§ 3º As demais infrações a dispositivos da legislação, para as quais não haja penalidade expressamente cominada, sujeitam o infrator à multa de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos).

Para comprovar a materialidade da conduta praticada pela RECORRENTE, a fiscalização indicou algumas notas fiscais que não tiveram o destaque, quais sejam (fl. 5):

1. Deixou a empresa SELCO ENGENHARIA LTDA de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme demonstrado exemplificativamente através das cópias das Notas Fiscais Faturas de Serviços a seguir relacionadas: 000027 de 26/04/2001, 000123 de 09/10/2001, 000128 de 05/11/2001, 000140 de 07/12/2001, 000230 de 01/08/2002, 000236 de 05/08/2002, 000274 de 01/11/2002, 000287 de 26/11/2002, 000303 de 20/12/2002, 000309 de 17/01/2003, 000308 de 13/01/2003, 000310 de 17/01/2003, 000382 de 02/07/2003, 000407 de 06/08/2003, 000516 de 19/01/2004, 000544 de 04/03/2004 e 000607 de 08/06/2004, e que também anexamos.

Ademais, todas elas foram anexadas aos presentes autos, conforme fls. 7/39.

Assim, considerando a materialidade da infração praticada, para afastar sua incidência deveria a RECORRENTE comprovar que efetivamente realizou as retenções nestas notas fiscais de prestação de serviços, mediante, por exemplo, a apresentação de nota substitutiva com o respectivo cancelamento das notas indicadas antes do início da ação fiscal, o que não foi feito.

Isto porque, em seu auto de infração o contribuinte limita-se a questionar a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e a inexistência de erros em sua contabilidade. Com relação a eventual nulidade, a sua pretensão já foi rechaçada. Por sua vez, os erros em sua contabilidade estão relacionados ao agravamento da multa, na medida em que a fiscalização os utiliza como fundamento para majorá-la, e não com a aplicação *per si* da infração.

Logo, merece prosperar o lançamento, na medida em que a RECORRENTE não comprovou ter emitido referidas notas com o destaque dos 11%, conforme determina a legislação em vigor, tampouco comprovou, por exemplo, o cancelamento das notas antigas e a substituição por novas notas com o referido destaque.

### **Do agravamento da multa aplicada**

Já no que se refere ao agravamento da multa aplicada, entendo que assiste razão a RECORRENTE.

No presente caso, trata-se de agravamento com fundamento no art. 290, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999, que assim dispõe:

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a graduação da multa, ter o infrator: [...]

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;

Observa-se da legislação em comento, que a multa será majorada quando ocorrerem algumas das situações caracterizadas como circunstâncias agravantes. Como se percebe, trata-se de regra excepcional, que depende de comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa majorada em razão do dolo, fraude ou má-fé, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo.

Destaca-se, ainda, que a legislação previdenciária possui uma certa peculiaridade em relação à qualificação tributária ordinária das multas previstas na Lei n.º 9.430/1995. Enquanto a legislação geral estabelece quais as condutas precisam ter o dolo comprovado (sonegação, fraude ou conluio), a legislação previdenciária estabelece apenas a intenção de dolo no cometimento da infração. Isto é fruto do próprio arcabouço previdenciário, que estabelece uma norma genérica de circunstância agravante que deve ser interpretada em conjunto com a infração cometida.

Ou seja, o art. 290, inciso II, do Decreto n.º 3.048/1999 apenas faz sentido caso interpretado em conjunto com a norma contida no art. 219, § 4º, do mesmo diploma legal. Em outras palavras, o que deve ser comprovado pela fiscalização é o dolo, a má-fé ou a fraude do contribuinte em não destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços o percentual de onze por cento do seu valor bruto.

Assim, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa agravada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento da infração com dolo pelo agente e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

Segundo a fiscalização, a má-fé seria comprovada em razão dos erros existentes na contabilidade da RECORRENTE, que ensejaram o lançamento por arbitramento consubstanciado na NFLD n.º. 37.145.048-8, objeto do processo n.º. 14098.000042/2008-89.

Ocorre que, pois mais graves que sejam os vícios existentes na contabilidade da contribuinte, tais situações não são suficientes para comprovar a existência de dolo da RECORRENTE em não destacar o percentual de 11% devido à previdência social. No que se refere à ausência de escrituração da movimentação financeira ou da inclusão em folha dos

pagamentos efetuados aos advogados e ao Sr. Sylvio Texeira, tais condutas não têm vinculação direta com a infração praticada.

Já no que se refere à ausência de escrituração das notas fiscais, em consulta ao anexo II do relatório fiscal do processo nº 140980.00042/2008-89 (fls. 1228 do referido processo), referente à obrigação principal, verifica-se que a grande maioria das notas fiscais que não foram destacados o percentual de 11% haviam sido escrituradas, a ver:

NF 310/2003:

NF	Dt Emissão	Contratante	CNPJ	NFs Emitidas	NFs Contabilizadas
309	17/1/2003	Petrobrás Distribuidora S/A	34.274.233/0001-02	155.526,00	155.526,00
310	17/1/2003	Petrobrás Distribuidora S/A	34.274.233/0001-02	47.169,41	47.169,41

Nota fiscal 27 de 2001:

NF	Dt Emissão	Contratante	CNPJ	NFs Emitidas	NFs Contabilizadas
27	26/4/2001	Banco do Brasil S/A	00.000.000/1668-39	22.577,89	22.577,89

NF 123/2001:

NF	Dt Emissão	Contratante	CNPJ	NFs Emitidas	NFs Contabilizadas
123	9/10/2001	Petrobrás Distribuidora S/A	34.274.233/0001-02	27.035,10	27.035,10

NF 607/2004:

NF	Dt Emissão	Contratante	CNPJ	NFs Emitidas	NFs Contabilizadas
607	8/6/2004	Petrobrás Distribuidora S/A	34.274.233/0001-02	58.633,09	58.633,09

Percebe-se que em todas as notas acima indicadas, o campo “NF Escriturada” da planilha está preenchido, demonstrando que as notas foram efetivamente registradas no livro diário da RECORRENTE.

Logo, não há uma correlação direta entre a ausência de escrituração de diversas notas fiscais praticadas pelo RECORRENTE e a conduta de deixar de destacar o percentual de 11% devido para previdência social, não sendo esta conduta suficiente para comprovar eventual dolo da RECORRENTE.

Assim, partindo do pressuposto que a má-fé e o dolo devem ser sempre comprovados, entendo por afastar o agravamento da multa.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para afastar a circunstância agravante apontada pela fiscalização, devendo a multa ser aplicada no seu valor base de R\$ 1.195,13.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim