



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14367.000052/2010-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.751 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente DH ENGENHARIA CONSTRUCAO CIVIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIBIR DOCUMENTOS SOLICITADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CFL 38.

Constitui infração deixar a empresa de exibir à fiscalização todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias.

ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus da prova quanto a fato extintivo ou modificativo de lançamento tributário regularmente constituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 01-26.532 (fls. 346 a 352) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.270.168-0, relativo à multa por ter o contribuinte deixado de exibir os documentos fiscais solicitados pela Fiscalização (CFL 38).

Consta no Relatório Fiscal que o lançamento foi realizado por meio do arbitramento das remunerações, com base na aferição indireta, uma vez a escrituração contábil apresentada pela empresa (Livros Diário n.ºs 07TA JUCEA 07/0010471 e 08 – TA JUCEA 08/0015654 e respectivos Livros Razão), não registra o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço, relativamente à obra de construção civil sob matrícula **CEI n.º 31.460.02810/77**, tendo sido a escrituração contábil desconsiderada e apurado por aferição indireta a remuneração dos segurados empregados utilizados na execução dessa obra, com lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

As contribuições referem-se à obra de construção civil executada pelo contribuinte na qualidade de empresa construtora, tendo como contratante a Prefeitura Municipal de Coari e compreendendo a construção, por empreitada total, de um ginásio poliesportivo no Município de Coari, conforme Contrato n.º 012/2006 e respectivos termos aditivos 1º, 2º e 3º. Consta o levantamento não declarado em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, RA – REMUN APURADA POR AFERIÇÃO IND (09/2006 a 06/2007).

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2006 a 30/06/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infração, apresentar documento ou livro que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira, consoante Art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91 e alterações posteriores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada da decisão em 10/09/2013 (fl. 354) e apresentou recurso voluntário em 09/10/2013 (fls. 356 a 361) sustentando o descabimento do arbitramento já que fez o devido recolhimento das contribuições devidas em razão da obra de construção civil.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da Obrigação Acessória (CFL 38)

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º

5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público¹.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, *são deveres instrumentais ou formais*² e o *descumprimento da obrigação acessória torna-se antecedente de uma norma que tem por consequente a aplicação de penalidade tributária (multa)*³.

Conquanto sejam chamadas de acessórias, Leandro Paulsen adverte que *têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais*⁴.

A Lei n.º 8.212/91 traz nos §§ 2º e 3º do artigo 33 a obrigação da empresa exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas naquela lei.

Caso o contribuinte não apresente ou apresente com deficiência a documentação previamente exigida pela Fiscalização Tributária por meio de intimação, tem-se a violação à obrigação acessória.

A mesma disposição está descrita nos arts. 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto n.º 3.048/99).

O art. 283, inciso II, alínea “j”, do RPS, por sua vez, determina que a infração a qualquer dispositivo da Lei n.º 8.212/91 sujeita o responsável a multa quando a empresa deixar 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*.

Trata-se da multa com Código de Fundamentação Legal – CFL 38.

CFL 38

Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

Tratando-se de obrigação acessória, veiculada por lei e desvinculada da obrigação principal, a infração subsiste ainda que as verbas pagas pela empresa não constituam base de cálculo das contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91.

A Fiscalização relatou que a obra teve início em 05/04/2006 (Anotação de Responsabilidade Técnica – ART n.º 3496) e finalizou em 11/06/2007, pois nesta data foram emitidas as notas fiscais referentes às últimas medições, *posto que o Termo de Recebimento Definitivo da Obra, emitido pela Prefeitura Municipal de Coari, foi expedido em 05/06/2007 (fl. 9)*. Contudo, de acordo com as informações constantes em GFIP, folhas de pagamento e termos

¹ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 380.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 619.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

de rescisões, não havia mais trabalhadores na obra desde 21/12/2006, salvo um trabalhador, demitido em 13/01/2007.

Para comprovar que a obra não finalizou em dezembro de 2006, a Fiscalização trouxe os seguintes fatos:

5.3 Nas competências 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007 e 06/2007 foram apresentadas GFIP sem movimento, conforme relatório CCORGFIP de 18/02/2009, observando-se também a inexistência de folha de pagamento nessas competências;

5.4 Em 28/11/2006 foi firmado o 2º Termo Aditivo do Contrato nº 12/2006 prevendo o acréscimo de serviços e o consequente aumento de R\$ 344.041,52 no valor original do contrato (Termo Aditivo ref. ART nº 134, de 17/01/2007-CREA-AM);

5.5 O 3º Termo Aditivo, de 22/12/2006 (extrato publicado no Diário Oficial do Estado do Amazonas de 09/03/2007), prorrogou o prazo do Contrato nº 12/2006 por mais 90 dias, contados de 24/12/2006 a 23/03/2007. Para continuidade dos serviços de construção do ginásio (Termo Aditivo ref. ART nº 133, de 17/01/2007 - CREA-AM);

6. Em 01/03/2007, 09/03/2007, 20/03/2007 e 11/06/2007 foram emitidas respectivamente, as notas fiscais de serviços nºs 159, 160, 161 e 164, referentes, nessa ordem, à terceira, quarta, quinta e sexta (última) medições dos serviços de construção do ginásio em tela;

7. Houve ainda a emissão em 02/05/2007, 21/05/2007 e respectivamente, das notas fiscais de serviços nºs 162, 11/06/2007, 163 e 165, referentes, nessa ordem, à primeira, segunda e terceira (última) medições dos acréscimos de serviços a que se refere o subitem 5.4.

A Fiscalização conclui, então, que i) a continuidade da obra deu-se com trabalhadores sem registro; ii) a escrituração contábil da recorrente não registra o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço (Livros Diário nºs 07TA JUCEA 07/0010471 e 08 – TA JUCEA 08/0015654 e respectivos Livros Razão) e; iii) apurou, por aferição indireta, a remuneração dos segurados empregados com lançamento das contribuições previdenciárias devidas, com fundamento no art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001). Vigente à época dos fatos geradores

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). Vigente à época do lançamento.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Em obediência à legislação previdenciária é cabível o lançamento de tributos quando o contribuinte se recusar ou sonegar a apresentação de qualquer documento ou informação. Ou seja, a apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela

legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

Na mesma linha, o art. 235 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1991, informa que *se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário***. (grifo nosso)

A Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, por sua vez, trata do cálculo a ser realizado na aferição indireta.

Em razão do mesmo procedimento fiscal foram lavrados, ao todo, 5 autos de infração:

Processo	DEBCAD	Lançamento
14367.000049/2010-06	37.255.910-7	Contribuição patronal
14367.000050/2010-22	37.255.911-5	Contribuição empregados
14367.000051/2010-11	37.270.912-3	Contribuição Terceiros
14367.000052/2010-11	37.270.168-0	CFL 38
14367.00002010-66	37.270.169-8	CFL 68

Constitui infração deixar a empresa de exibir à Secretaria da Receita Federal do Brasil **todos** os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na referida Lei. A conclusão está em consonância com o entendimento do CARF:

(...) NULIDADE. LANÇAMENTO. Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade. (...) INFRAÇÃO. CFL 38. DEIXAR DE EXIBIR DOCUMENTOS E LIVROS. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. Constitui infração deixar de apresentar documentos ou livros relacionados com as contribuições previdenciária nos moldes do §§ 2º e 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 232 e art. 233, § único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

(Acórdão n.º 2202-008.313, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 26/05/2021)

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela recorrente, com fundamento no arts. 373 do CPC, aplicado de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal, e 36 da Lei n.º 9.784/99, deve ser mantido o acórdão recorrido.

Portanto, sem razão o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira