



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

Processo n° 15504.016615/2009-09
Recurso n° 002.823 Voluntário
Acórdão n° **2302-002.823 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de outubro de 2013
Matéria OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - AIOA CFL 34
Recorrente EMPRESA DE TRANSPORTE E TRÂNSITO DE BELO HORIZONTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/10/2007

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CFL 34. LEGALIDADE.

A empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, em contas individualizadas, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como o montante das contribuições descontadas dos segurados, o da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Constitui infração ao Art. 32, II da Lei 8.212/91 deixar a empresa de informar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as quantias descontadas, as contribuições patronais e os totais recolhidos.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o Auto de Infração de Obrigação Acessória é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do

seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidas a Conselheira Relatora e a Conselheira Bianca Delgado Pinheiro que entenderam pela conversão do julgamento em diligência. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Liege Lacroix Thomasi – Presidente da Turma

Juliana Campos de Carvalho – Relatora

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de Turma), Arlindo da Costa e Silva, André Luís Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo acima identificado em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela 6ª Turma da DRJ/BHE que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário consubstanciado no AI - Auto de Infração sob o DEBCAD n.º 37.229.866-4.

O lançamento foi lavrado em 07/10/2009 em face da EMPRESA DE TRANSPORTE E TRÂNSITO DE B.H. S/A – BHTRANS por ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme previsto no art. 32, inciso II, da Lei 8212/91 c/c art. 225, inciso II e §§ 13 e 17 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Consta no Relatório Fiscal de fls. 39/43 que após análise dos livros contábeis e dos arquivos digitais gerados pelo próprio sistema de contabilidade da BHTRANS, o Autuante encontrou dificuldades para a verificação da correta contabilização de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias dentro do período fiscalizado (01/03/2004 a 15/05/2005), dificuldades estas relacionadas com a estrutura e procedimentos de contabilização adotados pela BHTRANS, a seguir delineados:

Escriturações auxiliares – a BHTRANS mantém duas escriturações auxiliares à sua contabilidade oficial:

a.1) CCT - que tem por objetivo o controle da movimentação financeira vinculada à 'Câmara de Compensações Tarifárias', espécie de fundo financeiro das empresas concessionárias de transporte coletivo, no qual a BHTRANS atua como uma espécie de gerente, em cujos lançamentos a fiscalização não identificou fatos geradores de contribuição previdenciária;

a.2) PAMEH - vinculada ao Plano de Assistência Médica dos funcionários, que é financiado com contribuições dos seguradores e da BHTRANS e não tem personalidade jurídica própria, sendo que, os pagamentos efetuados pelo referido Plano a pessoas físicas e jurídicas prestadoras de serviços na assistência à saúde são controlados nessa contabilidade e a BHTRANS é a responsável pelos pagamentos das despesas. Os lançamentos relacionados com as contribuições previdenciárias estão detalhados somente na escrituração da PAMEH, transitando na contabilidade oficial apenas como um lançamento sintético, sem descrição clara, em uma sub - conta vinculada à conta assistência Médica Odontológica, do grupo “Outras Despesas com Pessoal”. De acordo com a fiscalização, além de inaceitável não haver o detalhamento de todos os fatos geradores nos livros contábeis oficiais, tal procedimento está em desacordo com o Princípio Contábil da Entidade, pois ali confundem-se patrimônio da empresa com o de seus funcionários;

Ausência de Contabilização em Títulos Próprios - Na análise do plano de contas da BHTRANS, foram encontradas parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição contabilizadas dentro de um mesmo título. Como o histórico dos lançamentos

(que são gerados automaticamente pelo sistema de processamento de dados) são completamente genéricos, é praticamente impossível apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias pela análise contábil. A conta “301010500000 Férias e Abono Pecuniário” agrupa férias trabalhadas e férias indenizadas; as contas de despesas “30101040000 Salários e Adicionais” E “301010600000 – Décimo Terceiro Salário” não permitem a separação das parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição previdenciário; a conta despesa “3010120100000 - INSS” não permite a discriminação entre a parte patronal, o desconto dos segurados, nem a separação dos segurados por categoria, e, por sua vez, nas contas do Passivo, as provisões não são constituídas de maneira discriminada e têm históricos incompreensíveis;

A multa aplicada atingiu o montante de R\$ 13.291,66 (treze mi e duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), reajustado pela Portaria Interministerial MPS/MF N° 48 de 12 de Fevereiro de 2009 – DOU de 13/02/2009, prevista nos arts. 92 e 102 da Lei n.º 8212/91, combinado com o art. 283, inciso II, alínea “a”, e art. 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

O Contribuinte, ciente em 19/10/2009, por via postal, conforme AR – Aviso de Recebimento à fl. 45, apresentou Impugnação (fls. 50/95), alegando em síntese:

- a) De início, pleiteou que as intimações fossem encaminhadas para o endereço do seu procurador, José Carlos Lopes Motta, na Rua João Lúcio Brandão, n.º 137, Bairro Prado, Belo Horizonte/MG;
- b) Alegou a existência de irregularidades no lançamento, vez que não poderia haver aplicação cumulativa de multa por descumprimento de obrigação acessória com multa de ofício, como restou na presente AI, em cotejo com a exigência de diferenças de SAT/RAT;
- c) Afirmou que possui contabilidade moderna com a utilização do sistema de gestão integrada – DATASUL, por módulos contábeis que são processados paralelamente ao módulo de contabilidade geral;
- d) Contestou os itens 6, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 do relatório fiscal nos seguintes termos:

“111.6. As escriturações auxiliares, não existem. Tem a Impugnante sistemas de contabilização separados de fatos econômico-financeiros que não estão vinculados a seu patrimônio.

111.7. É o caso da CCT (Câmara de Compensação Tarifária) e do "Plano de Saúde", denominado "PAMEH - Plano de Assistência Médica dos Empregados" que é operacionalizado pelo regime de "Autogestão".

111.8. O plano mantém-se com as contribuições dos empregados associados e pela subvenção dada pela Impugnante. Por este motivo, possui contabilidade a parte, vez que seu patrimônio pertence aos empregados associados e não à Impugnante. Este procedimento atende o "Princípio Contábil da Entidade".

111.9. Assim, todos pagamentos das prestações de serviços médicos e hospitalares, tanto das pessoas físicas, como das jurídicas, inclusive o INSS a recolher, são contabilizados no PAMEH.

111.10. O controle e liberação desses pagamentos são feitos pela contratada para auditar o Plano, a Cia. Mineira de Saúde, que apresenta relatório analítico, discriminado individualmente, os beneficiários dos pagamentos.

111.11. Contabilizados esses pagamentos pelos valores globais, tendo em vista que os relatórios que os acompanha são extremamente detalhados. Por este motivo que não utilizados "diário auxiliar".

111.12. São utilizadas para registro dos pagamentos aos médicos autônomos e também para registro das obrigações previdenciárias, as seguintes contas contábeis.

111.13. Como se observa, não existe qualquer dificuldade em identificar os valores das obrigações previdenciários geradas dentro do PAMEH.

111.14. É importante ressaltar que o PAMEH não possui personalidade jurídica própria, por ser um "plano de saúde" de autogestão, utilizando o CNPJ da Impugnante para suas operações.

111.15. Todas as informações para previdência social geradas no PAMEH estão consolidadas na GFIP da Impugnante.

111.16. A própria autoridade fiscalizadora declara no item 11, que os recolhimentos previdenciários correspondentes aos serviços gerados no PAMEH, bem como, as devidas declarações em GFIP, foram corretamente efetuados."

- e) Requereu a produção de prova pericial nos termos do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 redação dada pela Lei n.º 8748/93, bem como, a improcedência do Auto de Infração n.º 37.229.866-4;

Na decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ/BHE - ACORDÃO 02-31.546 (fls. 103/113) foi julgada improcedente a impugnação, sendo mantida a multa exigida no Auto de Infração – AI n.º 37.229.866-4, pelas seguintes razões:

- a) Não teria como ser acolhido o argumento de que não poderia haver aplicação cumulativa de multa por descumprimento de obrigação acessória com a multa de ofício aplicada no AI em questão, lavrada na mesma data;
- b) Que o valor da multa fixado pela fiscalização obedeceu ao comando dos arts. 92 e 102 da Lei 8.212/91, e dos arts. 283, inciso II, alínea "a" e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99;

- c) Que através das informações contidas no Relatório Fiscal restou constatada que a Empresa misturou parcelas integrantes e parcelas não integrantes do salário de contribuição, contabilizados dentro de um mesmo título, com históricos genéricos, que não permitiram saber a origem dos lançamentos, sendo que o art. 225, §13, II do RPS/99 expressamente define que o alcance da expressão “lançar em títulos próprios” consiste em “registrar em contas individualizadas”, logo, traduz o descumprimento da obrigação acessória;
- d) Que apesar da Impugnante alegar que os detalhamentos desses lançamentos encontrarem-se nos Diários Auxiliares, especificamente nos módulos folha de pagamento e contas a pagar, não foram acostados nos autos tais documentos.
- e) Que o procedimento do Auditor Fiscal foi correto ao verificar o descumprimento da obrigação acessória inculpada nos artigos 32, II da Lei 8212/91;
- f) Quanto ao pedido de realização de prova pericial, entendeu ser desnecessária, vez que, o processo encontrava-se suficientemente instruído para decisão, por isso, indeferiu sua realização;
- g) Quanto ao pedido para as intimações serem efetuadas em nome do patrono, foi indeferido, tendo em vista que elas são feitas por via postal endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

Intimado do acórdão, através de Intimação DRF- BHE- SECAT N° 1900/2011 (fls. 221), encaminhado por via postal, em 25 de novembro de 2011 conforme AR – Aviso de Recebimento acostado em fl. 222, interpôs Recurso Voluntário (fls. 224/250). Em suas razões, suscitou os mesmos argumentos e pedidos elucidados na Impugnação salientando que o Acórdão guerreado não se sustentava, já que, a proposição fiscal é nitidamente abusiva, violadora da lei e dos princípios que informam a imposição tributária e a aplicação de penalidades.

Aduziu, ainda, que o sistema pela Recorrente utilizado é mais moderno – e mais detalhado – diferente do método utilizado pela fiscalização, o que resultou na presente autuação.

Quanto as alegações que não foram juntados documentos pela defesa, argüi que se ateve apenas aos casos levantados e não trouxe ao processo todo conjunto contábil em razão do grande volume de documentos, daí a necessidade da realização da perícia contábil.

Eis o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juliana Campos de Carvalho – Relatora.

Protocolado recurso dentro do prazo legal, passo a análise das questões suscitadas.

O presente auto de infração foi lavrado em decorrência da empresa não ter lançado mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme previsto no art. 32, inciso II, da Lei 8212/91 c/c art. 225, inciso II e §§ 13 e 17 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

No relatório fiscal afirmou o agente previdenciário que os lançamentos das contribuições previdenciárias estão detalhados na escrituração da PAMEH, transitando na contabilidade oficial apenas como lançamento sintético (fls. 40). Como se não bastasse, mais adiante, no tocante a segunda infração, aduziu o Notificante que na análise do plano de contas da BHTRANS foram encontradas parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição contabilizadas dentro de um mesmo título, como o histórico dos lançamentos (que são gerados automaticamente pelo sistema de processamento de dados) são completamente genéricos (fls. 40).

Intimado para apresentar defesa, afirmou a Recorrente que a autuação ora questionada ocorreu por não ter a fiscalização analisado corretamente a sua contabilidade uma vez que possui sistema moderno e detalhado das informações previdenciárias. Os módulos de folha de pagamento, contas a pagar, contas a receber, caixa e bancos, controle patrimonial e controle de estoque, têm seus registros contábeis processados analiticamente, com a utilização dos "*diários auxiliares*". Seus dados são transferidos, sinteticamente, ao módulo de contabilidade geral, através do "*Diário Geral*" (fls. 53).

Em relação à segunda infração, informou a empresa que na conta contábil, "301.01.05-Férias e abono pecuniário" recebe lançamentos de todos os gastos relativos a férias, independentemente se indenizadas ou não. Os lançamentos nessa conta são feitos pelo sistema de folha de pagamento, através de módulo próprio. O detalhamento desses lançamentos é encontrado no "diário auxiliar da folha de pagamento" (fls. 54).

Diante do que expôs, defendeu a necessidade da realização de uma perícia contábil, lembrando que não anexou aos autos toda a sua documentação contábil em razão do grande volume de documentos. O pedido de provas foi efetivado em conformidade com o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (fls. 57).

Conclusos para julgamento, dentre outros argumentos, foi dito que o contribuinte não comprovou a regularidade da escrita contábil por meio de prova hábil (fls. 111/112).

Ora, de acordo com o art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, dispõe que a impugnação mencionará as diligências ou perícias que o Impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Isto porque no âmbito do processo administrativo tributário a realização da perícia, quando atendidos os requisitos legais, confere ao administrado o direito de constituir prova a favor do seu pleito a fim de descaracterizar a presunção de legitimidade de que goza os atos administrativos.

Neste sentido, transcrevo as lições do insigne jurista José dos Santos Carvalho Filho¹:

“...não se trata de presunção absoluta e intocável. A hipótese é de presunção juris tantum (relativa), sabido que pode ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não se conformou às regras que lhe traçavam as linhas, como se supunha.”

Desse modo, ciente que o sujeito passivo pleiteou a realização de perícia como um dos meios de fazer prova ao fato constitutivo de seu direito e, por outro lado, ressaltando que os atos administrativos embora se presumam legítimos não são absolutos, cabendo prova em contrário, nos termos do art. 5, inciso LV, da CF/88 não vislumbro qualquer prejuízo em deferir a prova pericial pleiteada pelo contribuinte.

Por todo o exposto,

Voto pela CONVERSÃO do julgamento EM DILIGÊNCIA para que seja realizada a perícia contábil requerida pelo sujeito passivo na impugnação e ratificada nos recurso voluntário, garantindo, com isso, a obediência ao devido processo legal (art. 5º, inciso LV, da CF/88)

Do resultado da diligência, antes de os autos retornarem a este Colegiado, deve ser intimado o Recorrente para manifestação, se for do seu interesse.

É como voto.

Sala das Sessões de Julgamento, 16 de Outubro de 2013

Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.

Voto Vencedor

DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA VIOLADA

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento comungado pela Ilustre Relatora quanto à consumação da infração à obrigação tributária acessória prevista no inciso II do art. 32 da Lei 8.212/91.

Em primeiro lugar, mostra-se alvissareiro deixar consignado que o auditor fiscal notificante, no item 13 do seu Relatório Fiscal, a fls. 81/85, informa ter apurado que, a partir do exame do plano de contas da BHTRANS, foram encontradas parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição contabilizadas dentro de um mesmo título da Contabilidade. Alertou a Autoridade Fiscal que, em virtude de o histórico dos lançamentos (que são gerados automaticamente pelo sistema de processamento de dados) serem completamente genéricos, era praticamente impossível apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias pela análise contábil, descrevendo, na sequência, um resumo das principais irregularidades encontradas na escrituração contábil da empresa.

A Autoridade Lançadora conclui seu relato consignando não haver “*como apurar corretamente pela contabilidade as diversas parcelas relacionadas com os fatos geradores de contribuições previdenciárias, haja vista que não existe separação adequada às contas e os históricos dos lançamentos são incompreensíveis*”.

Remontando o texto da Autoridade Lançadora, com fundamento nas irregularidades apontadas no item 13 do Relatório Fiscal, considerou a Fiscalização que a que “*a empresa deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, infringindo assim, ao disposto no artigo 32, inciso II da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99*”.

Abrimos um rápido parênteses para trazer a lume que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *ius tantom* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo

agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II -recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou sem em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela prolanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênua para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 -SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP -a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 -que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública -uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 -TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do Órgão Tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a desconformidade com a realidade dos assentamentos em realce.

Configurando-se a Auto de Infração de Obrigação Acessória como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

Registre-se que, de acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No caso em foco, encontra-se o direito creditório do fisco plenamente consignado, com todos os seus elementos, no Relatório Fiscal do AIOA em debate e nos demais documentos que integram o lançamento em pauta. Reitere-se que, por intermédio da

resenha fiscal assentada nos itens 03 a 13 do Relatório Fiscal, a fls. 9/85, a fiscalização demonstrou que a ocorrência de violação à obrigação acessória tributária estabelecida no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91, circunstância que motivou a lavratura do Auto de Infração ora em litígio.

Dessarte, fulguram os assentamentos consignados no Auto de Infração de Obrigação Acessória em foco como bastantes e suficientes para fazer prova do fato afirmado pela Fiscalização, em razão da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos.

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia asserido no aresto recorrido que a empresa não havia logrado êxito em contrapor a ocorrência da infração, eis que não houvera comprovado a regularidade da sua escrita fiscal mediante prova hábil, a qual deveria ter sido acostada aos autos juntamente com a impugnação, a teor do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Demonstrou, também, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, a desnecessidade da realização de prova pericial, eis que a empresa não apresentou nenhum aspecto inédito evidenciado após a auditoria fiscal cuja apreciação requeresse exame especial ou técnico, inexistindo na peça de impugnação ao lançamento qualquer argumentação que justificasse a peritagem.

Cumprido de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurasse dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las

necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Cabe enfatizar que, no que tange à apreciação da prova, o Direito Processual Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o sistema da persuasão racional do juiz, também designado por sistema do livre convencimento motivado do Julgador, o qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes, mas deverá indicar, na decisão, os motivos que lhe formaram o convencimento.

Chamamos a atenção para o fato de o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil ser, por força de lei, a autoridade pública competente para apreciar a documentação do sujeito passivo, aqui inserida sua escrita contábil, e dela extrair eventuais débitos previdenciários não devidamente adimplidos em suas épocas próprias, ou nela apurar a ocorrência de infrações à legislação tributária, circunstância que mostra ser despicienda a chamada de eventual perito, para auditar, em paralelo à autoridade em foco, o objeto do seu dever de ofício.

Assim, entendendo a DRJ que o processo encontrava-se perfeitamente instruído para julgamento, houve-se por indeferida a produção de prova pericial.

Nada obstante, retorna à carga o Recorrente para exortar que “*todas as informações estão disponíveis e não foram juntadas à defesa porque requerida a prova pericial ...*”.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir.

Não procede a alegação de que “*Como conduzido o feito, restou uma situação “kafkiana”, onde a prova foi exigida e, ao mesmo tempo, impedida sua produção*”.

Franz Kafka deve ter se estrebuchado no seu túmulo ante tal blasfêmia, como se a única maneira de ser provar o direito alegado fosse mediante perícia contábil. Ao revés, o Decreto nº 70.235/72 impõe ao Impugnante o ônus de recheiar a peça de contestação ao lançamento com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a

oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, salvo nas situações excepcionais, à prova do Sujeito Passivo.

Houvesse ao menos lido o texto do preceito inscrito no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, e dado a devida atenção às razões expendidas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, o nome de Kafka não teria sido invocado em vão.

Nesse contexto, mesmo ciente de que sua impugnação houvera sido refutada pelo pela Autoridade Julgadora *a quo* em razão da carência da comprovação material, nos próprios autos, do Direito alegado, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar ao processo as demonstrações substanciais e os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela Fiscalização, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do lançamento tributário que ora se opera, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

Assim, havendo um documento público devidamente fundamentado e com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do teor do Auto de Infração em debate.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 -TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.

2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 -PRIMEIRA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008

ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.

I -O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.

II -O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioridade da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.

III -Recurso especial provido.

DA CONDUTA INFRACIONAL

O vertente lançamento tem por objeto crédito tributário decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória prevista no inciso II do art. 30 da Lei nº 8.212/91, consubstanciada no dever instrumental da empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

E diga o item 13 do Relatório Fiscal a fls. 81/85:

“- a conta "301010500000 - FERIAS E ABONO PECUNIARIO" e suas contas analíticas (centro de custo) vinculadas agrupam férias trabalhadas e indenizadas, que deveriam estar em contas separadas e devidamente identificadas. No quadro abaixo, encontra-se um extrato dos lançamentos vinculados à uma das sub-contas (centro de custos) em questão, apenas para poder ilustrar a impossibilidade de separação das parcelas relacionadas com incidência de contribuição sobre férias, dado ao fato de que a conta é única e os históricos totalmente genéricos:

- De maneira análoga, as contas sintéticas de despesas "301010400000 - SALARIOS E ADICIONAIS" e "301010600000 - DECIMO TERCEIRO SALARIO" e suas sub-contas analíticas (centro de custo) vinculadas não permitem a separação das parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição previdenciário, aparecendo, mais uma vez, históricos genéricos que não permitem saber a origem dos lançamentos.

- a conta de despesa "301020100000 - INSS" e suas sub-contas analíticas (centro de custo) vinculadas, utilizadas para contabilizar as despesas com o recolhimento de contribuições previdenciárias, não permitem a discriminação entre a parte patronal e o desconto de segurados, tampouco a separação das despesas por categoria de segurados. Por outro lado, analisando-se as contas do Passivo, verifica-se que as provisões também não são constituídas de maneira totalmente discriminada e, mais uma vez, os históricos não permitem a discriminação completa dos lançamentos.

- Para demonstrar a falta de discriminação dos lançamentos, o quadro abaixo traz um extrato dos lançamentos efetuados nas contas de provisionamento do Passivo relacionadas com as contribuições previdenciárias a recolher no período de 01/03/2005 a 15/05/2005:

[...]

Os lançamentos efetuados no dia 02/03/2005 correspondem à reversão da provisão correspondente à folha de fevereiro de 2005. Embora os históricos sejam incompreensíveis, a fiscalização apurou pela folha de pagamentos o seguinte:

- O lançamento de valor R\$ 155.485,42 corresponde ao desconto de segurados total na folha de fevereiro;
- O lançamento de valor R\$ 43.348,58 corresponde ao recolhimento de 2,5% para o FNDE, sendo que não deveria estar contabilizado como "INSS a Recolher", já que não é contribuição previdenciária;
- O lançamento de valor R\$ 427.217,60 corresponde à parte patronal da contribuição previdenciária.

Como se pode concluir pela exposição acima, não há como apurar corretamente pela contabilidade as diversas parcelas relacionadas com os fatos geradores de contribuições previdenciárias, haja vista que não existe separação adequada das contas e os históricos dos lançamentos são incompreensíveis.

13. Isto posto, considera a fiscalização que deixou a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, infringindo assim, ao disposto no artigo 32, inciso II da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06.05.99”.

No dizer eloquente da lei, a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, sendo certo que, em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento de tal obrigação acessória devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.

Mas... O que significa “lançar de forma discriminada”?

Esclarecendo o comando legal, o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, no exercício da competência que lhe foi conferida pela CF/88 e nos limites fixados pelo CTN, traçou o procedimento a ser seguido pelo obrigado, perante a administração tributária, visando à realização do comando normativo, assim dispondo:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II-lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no §22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I-atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II-registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

§15. A exigência prevista no inciso II do caput não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

I-O pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;

II-A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário; e

III-A pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§17. *A empresa, agência ou sucursal estabelecida no exterior deverá apresentar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo à sua congênere no Brasil, observada a solidariedade de que trata o art. 222.*

(...)

§22 *A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)*

Revela-se alvissareiro mencionar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa syndicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e

padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração, como é o caso sobre o qual ora nos debruçamos.

É bom que se esclareça que, até que os Livros Contábeis sejam devidamente autenticados pelo órgão designado pelo Estado como o competente para tal propósito, eles não se configuram como documentos fiscais para fins tributários, mas meros livros de informações empresariais para o seu escriturador, não fazendo qualquer prova em favor deste, a teor do art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69. Dessarte, somente a autenticação formal aposta nos livros supra referidos tem o condão de atribuir-lhes a qualificação de “*documento fiscal*”, elemento integrante da contabilidade da empresa, na denominação assim adotada pela legislação tributária.

Anote-se que o fato de os suso mencionados livros serem autenticados no órgão do Registro do Comércio ou do Registro Civil das Pessoas Jurídicas não lhes confere unicamente natureza jurídica comercial ou civil, respectivamente. Tais órgãos foram os designados pelo Ordenamento Jurídico como os competentes legalmente para, dentre outras funções, apreciar a observância das formalidades exigidas pela legislação, registrar oficialmente o cumprimento de sua escrituração e atribuir-lhes a qualidade de *documento fiscal*, mediante sua autenticação formal.

A contar dessa convolação substancial, os livros acima descritos passam a integrar formalmente a contabilidade da empresa, tendo como função precípua fornecer informações presumidamente verdadeiras das operações empresariais realizadas pelo contribuinte, as quais podem ser sindicadas tanto pelas demais entidades empresariais, como também, e principalmente, pelo Estado, máxime pelos órgãos fiscais da administração tributária.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/12/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 20/01/

2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 27/12/2013 por ARLINDO DA COSTA E

SILVA, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§2º **A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.**

§3º *Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional -CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional -CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Conforme já destacado em parágrafos precedentes, o art. 32 da Lei nº 8.212/91 fixou a obrigação acessória da empresa de lançar mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Dada a eventual impossibilidade de se apurar, imediatamente, o valor correspondente a cada operação a ser registrada na contabilidade, a legislação tributária concede um prazo de carência para que tais registros sejam lançados. Nessa toada, o §13º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estipula que os lançamentos contábeis referentes aos fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, só serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo tais lançamentos atender ao princípio contábil do regime de competência, além de registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II-lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

*I- **atender ao princípio contábil do regime de competência;** (grifos nossos)*

II-registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência;
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias;
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida;
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não se mostra demasiado requinte sublinhar que o registro dessas informações na contabilidade não é uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da Constituição da República.

Não se deve perder de vista, igualmente, que os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

No caso em debate, a Fiscalização apurou que a Recorrente mantém duas escriturações auxiliares à sua contabilidade formal, não apresentadas no sistema de Livros Diários Auxiliares, omitindo-se o detalhamento de fatos geradores de contribuições previdenciárias nos Livros Fiscais Formais.

Houveram-se, também, por apuradas parcelas integrantes e não integrantes do conceito jurídico de Salário de Contribuição contabilizadas em mesmo título da contabilidade.

Em razão da generalidade e imprecisão dos históricos dos lançamentos contábeis, tornou-se impossível para a Fiscalização a apuração ágil e precisa da matéria tributável pelo exame da escrita fiscal formal.

Tivesse a empresa observado, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente a partir dos registros na escrituração contábil. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação.

A conduta omissiva assim perpetrada pela pessoa jurídica autuada configura-se infração às disposições inscritas no art. 32, II da Lei de Custeio da Seguridade Social, punível com a multa variável prevista no art. 92 da Lei nº 8.212/91, na modulação fixada no art. 283, II, 'a' do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, com valores atualizados conforme mecanismo fixado no art. 102 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Regulamento da Previdência Social

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

4.862/2003)

(...)

II-a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

Nesse contexto, no dia 13 de fevereiro de 2009 foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12 de Fevereiro de 2009 que atualizou o valor mínimo da penalidade pecuniária previsto no art. 92 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 283, *caput*, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, conforme informado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 04.

Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12/02/2009

Art. 8º A partir de 1º de fevereiro de 2009:

(...)

VI - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social é de R\$ 13.291,66 (treze mil duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos);

Todas essas informações encontram-se consignadas no corpo do Auto de Infração nº 37.229.866-4, que descreve com clareza a conduta infracional da empresa, o dispositivo legal violado, a fundamentação legal da multa aplicada, bem como os fatos que representaram violação à obrigação acessória prevista no art. 32, II da Lei nº 8.212/91.

Diante dos aludidos dispositivos, exsurge, como decorrência lógica que, tanto a obrigação acessória ora infringida quanto a penalidade pecuniária associada ao seu descumprimento objetivo, encontram-se, de fato, previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, cumprindo assim as formalidades exigidas pelo Código Tributário Nacional, no âmbito de competência que lhe foi outorgado pela Carta Magna Brasileira, sendo, por conseguinte, de observância obrigatória pelo sujeito passivo.

Nessa vertente, no curso dos procedimentos de fiscalização, contactou a autoridade fiscal que o Contribuinte em foco não lançou em sua contabilidade, de forma discriminada, mês a mês e em títulos próprios, os fatos geradores de contribuições previdenciárias, como assim determina a lei.

Dessarte, fruto de tais considerações, restou detalhadamente demonstrado que a imputação *in comentum* resultou de procedimentos administrativos conduzidos em perfeita sintonia com os comandos constitucionais e legais vigentes no Ordenamento Jurídico, impondo-se salientar não haver sido detectado qualquer vício, de jaez formal ou material, que possa macular o lançamento operado pela fiscalização.

Procedente, então, o lançamento tributário levado ora a cabo pela autoridade fiscal fazendária.

Do exame de tudo o quanto nos autos consta, concluímos não demandar reparos a decisão de 1ª Instância.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado.

CÓPIA