ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16095.000348/2008-91

CÓPIA

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

Processo nº	16095.000348/2008-91
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-004.616 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de março de 2015
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO: ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL
Recorrente	W21 CONSULTORIA E INFORMÁTICA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2006

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL INDIVIDUALIZADA DAS PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. MATERIALIDADE DA INFRAÇÃO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A materialidade da infração não foi contestada no recurso, restando preclusa essa questão por desatendimento ao princípio da dialeticidade dos recursos.

DOSIMETRIA DA MULTA.

No cálculo da multa são considerados os elementos de gradação previstos no art. 292 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99. A multa foi aplicada em seu valor mínimo considerando a inexistência de circunstâncias agravantes e atenuantes.

RELEVAÇÃO DA MULTA. FALTA NÃO CORRIGIDA. INAPLICABILIDADE.

O instituto da relevação da multa tinha por finalidade a satisfação, pelo infrator, do objeto da obrigação tributária acessória descumprida, de modo que não é aplicável quando não ocorre o saneamento da falta, nos termos do art. 291 § 1º do RPS/99.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Julio César Vieira Gomes- Presidente

Luciana de Souza Espíndola Reis- Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 05-24.253 da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Campinas (SP), fl. 216-223, com ciência da autuada em 08/01/2009, fl. 230, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) lavrado sob o Debcad nº 37.153.552-2, do qual o sujeito passivo foi cientificado em 02/07/2008, fl. 212.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 36-40, o auto de infração se refere à penalidade por infração ao art. 32, inciso II, da Lei n° 8.212/1991, e §§ 13 a 17 do inciso II do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, por ter sido constatado que a autuada deixou de contabilizar, em títulos próprios de sua contabilidade, as parcelas da remuneração de segurados empregados denominadas de direito intelectual, vale refeição, vale alimentação, vale transporte e ajuda de custo, identificadas em "folha de pagamento suplementar".

A autuada apresentou impugnação, fls. 130-164, solicitando a nulidade da autuação. Alegou, em síntese, que os livros de duplicatas a receber e de duplicatas a pagar são facultativos, e que não os utiliza, tendo-os substituído por softwares de controle da parte financeira. Também sustentou a desnecessidade de manter o Livro de Duplicatas a Pagar, pois efetua os pagamentos das notas fiscais emitidas pelos consultores diretamente na conta de resultado "consultores", não envolvendo qualquer conta patrimonial do passivo. Alegou que foram apresentadas à fiscalização todas as notas fiscais emitidas pela empresa, as quais são lançadas na conta duplicatas a receber/clientes, afirmando que esses documentos suprem a exigência do Livro Duplicatas a Receber. Sustentou que sua contabilidade é regular e que não criou óbice à atuação da fiscalização, de modo que não existem motivos para o uso da técnica do arbitramento. Argumentou que é arbitrário o procedimento de fiscalização que desconstituiu as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços. Por fim, argumentou que a multa deve ser aplicada no seu valor mínimo de R$ 636,17 e que, em atenção aos princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, deve ser relevada, na forma do § 1º do art. 291 do RPS, uma vez que é primária e não incorreu em qualquer agravante.

A DRJ julgou a impugnação improcedente sob o fundamento de que ficou materializada a infração, que a multa foi aplicada de acordo com a legislação de regência e que não cabe relevar a multa quando não corrigida a falta.

Em 19/01/2009, a interessada interpôs recurso voluntário, fl. 235-273, reiterando, na íntegra, as razões da impugnação.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Recurso Voluntário

Conheço do recurso por estar presentes os requisitos de admissibilidade.

Materialidade da Infração

Conforme mencionado em seu recurso, a recorrente contesta a infração por "*não ter apresentado ao Sr. Auditor Fiscal os "Livros Auxiliares", conforme se observa das razões do Auto de Infração"*.

Entretanto, segundo o relatório fiscal às fls. 36-40, o fato imputado à recorrente e que ensejou a autuação, foi a constatação de que o Livro Diário não contempla a escrituração, em contas individualizadas, de algumas parcelas da remuneração de segurados empregados identificadas em "folha de pagamento suplementar", quais sejam, os valores pagos a título de direito intelectual, vale refeição, vale transporte e ajuda de custo.

A escrituração contábil deve permitir a identificação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias apenas com base nos títulos das contas, sem que haja a necessidade de pesquisa em históricos contábeis, nem em documentos. Essa exigência está prevista no inciso II do artigo 32 da Lei 8.212/91 e no inciso II do § 13º do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99[1].

Para tanto, nos termos do inciso II, do § 13, do art. 225 do RPS/99, a contabilidade deve identificar, de modo individualizado, todas as parcelas pagas aos segurados empregados, ainda que não integrem o salário de contribuição.

Ocorre que o recurso voluntário não contesta as matérias tratadas no auto de infração. As razões do recurso dizem respeito tão somente à exigência de escrituração dos livros de duplicatas a receber e de duplicatas a pagar, o uso da técnica do arbitramento para

[1] 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;
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; 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

efetuar lançamento tributário e desconsideração de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, matérias estranhas à autuação.

Entendo, portanto, que a materialidade da infração não foi contestada, restando preclusa essa questão, conforme previsto no art. 17 do Decreto 70.235/72, que dispõe que: "*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*", e, considerando, ainda, o desatendimento ao princípio da dialeticidade[2], segundo o qual o recorrente deve apresentar suas razões impugnando especificamente os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento.

Escrituração Contábil em desacordo com a Legislação Previdenciária. Dosimetria da Multa

A multa abstrata é fixada pelo legislador, que, para a infração em foco, a definiu no art. 283 inciso II "a" do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R$ 6.361,73, corrigida, à época da lavratura do auto de infração, para R$ 12.548,77, com base nos mesmos índices de correção dos benefícios da previdência social, conforme determinação do art. 373 do RPS/99 c/c Portaria MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008 – DOU 12/03/2008, vigente à época da autuação, art. 8º inciso VI, abaixo transcrito:

> *RPS/99:*
>
> *Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)*
>
> ...
>
> *II - a partir de R$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:*
>
> *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;*
>
> *Portaria MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008*
>
> *Art. 8º A partir de 1º de março de 2008:*
>
> ...

[2] Conforme esclarece Fredie Didier, citando Nelson Nery Jr.: "de acordo com este princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição na qual a parte, não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariaemnte, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada". (DIDIER JR., Fredie, CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo José. Curso de Direito Processual Civil, vol. 3, BA. ed. Jus Podium, 2009, p. 62).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VI - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do RPS é de R$ 12.548,77 (doze mil quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos);

A pena concreta foi aplicada pela autoridade administrativa com base em critérios legais, previstos no art. 292 do RPS/99, na redação vigente à época da infração:

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

V – na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinqüenta por cento.

Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III a V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.

Não foram constatadas as circunstâncias agravantes do art. 290 do RPS/99 nem a atenuante do art. 291 do mesmo Regulamento, na redação vigente à época da infração:

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

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;

IV - obstado a ação da fiscalização; ou

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*
>
> *§ 1o A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*
>
> *§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*
>
> *§ 3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.*
>
> *§ 3o Da decisão que atenuar ou relevar multa cabe recurso de ofício, de acordo com o disposto no art. 366. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*

Os critérios da individualização da pena são tão somente os previstos em lei. Nota-se que não há previsão legal para se considerar, na gradação da multa, a condição financeira e econômica do autuado, a atividade por ele exercida, ou a extensão do dano causado.

No auto de infração adotou-se o valor mínimo da multa, R$ 12.548,77, considerando a inexistência de circunstâncias agravantes e atenuantes, por força do art. 290, inciso I, do RPS/99, o que ficou consignado no relatório fiscal da aplicação da multa às f. 40.

Em suma, na aplicação e gradação da multa, foi observada fielmente a legislação pertinente.

Relevação da Multa

No momento da apresentação da impugnação vigorava o art. 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação do Decreto 6.032, de 1º de fevereiro de 2007[3], o qual previa a possibilidade de a autoridade administrativa relevar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória no caso de haver pedido do autuado dentro do prazo de defesa, de o infrator ser primário, ter corrigido a falta e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante:

> *Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.*
>
> *§1° A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

[3] Esse dispositivo foi revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§2° O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*
>
> *§3° A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.*

Esse dispositivo não explicitava o significado da expressão *ter o infrator corrigido a falta,* mas sua exegese não oferece maiores dificuldades para o intérprete, permitindo-se concluir que a correção da falta nada mais é do que a satisfação, pelo infrator, do objeto da obrigação tributária acessória.

Na linha dessa interpretação, a correção da falta consistiria, no caso, em a empresa comprovar que corrigiu sua escrituração contábil no período da autuação, demonstrando que o Livro Diário contempla, de modo individualizado, todas as rubricas dos pagamentos feitos aos segurados empregados.

Em 31 de julho de 2008, dentro do prazo de impugnação, a autuada pediu a relevação da multa, e, embora primária, deixou de comprovar a correção da falta, o que, por si só, impede a remissão da multa prevista no § 1º do art. 291, que exigia a observância, pelo infrator, de todos os requisitos nele previstos, cumulativamente.

Essa é a conclusão do acórdão recorrido quanto à matéria, cujo entendimento ratifico com base nas suas próprias razões de decidir:

> *Resta concluir, assim, que a empresa não atende apenas a segunda das condições previstas no § 1º do art. 291 do Regulamento, qual seja a correção da falta até a expiração do prazo para impugnação do Auto.*
>
> *Como, no entanto, o dispositivo regulamentar em apreço exige que TODAS as condições ali postas sejam atendidas - é dizer, elas são cumulativas, e não alternativas -, forçoso é concluir que a impugnante não faz jus à relevação da multa.*
>
> Portanto, rejeito o pedido de relevação da multa.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **negar provimento ao recurso.**

Luciana de Souza Espíndola Reis.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA