



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



**Processo nº** 16707.004750/2007-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-008.901 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de março de 2021  
**Recorrente** INSTITUTO MARIA AUXILIADORA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

PREVIDENCIÁRIO. EXIBIÇÃO DE LIVROS SEM FORMALIDADES INTRÍNSECAS. Constitui obrigação do autuado, quando da solicitação da fiscalização, apresentar todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, preenchidas todas as suas formalidades, sejam elas extrínsecas ou intrínsecas.

RECEITAS E DESPESAS REGISTRADAS EM NOTAS FISCAIS E RECIBOS. CONTAS DE RESULTADO. As contas de compensação são utilizadas para o registro de atos relevantes que possam traduzir modificações no patrimônio. Se as despesas e receitas são efetivas, pois que registradas em notas fiscais e recibos, devem ser levadas a contas de resultado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Ausente o conselheiro Paulo Cesar Macedo Pessoa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-008.901 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16707.004750/2007-18

## Relatório

Tem-se em discussão Auto-de-Infração lavrado por ter o contribuinte autuado infringido o art. 38, §§ 2º e -3º, da Lei 8.212/1991. Segundo o relatório fiscal da infração, fls. 12/17, o autuado infringiu o dispositivo acima referido, pois que:

a) nos livros Diário e Razão de 1997 a 2002, não há registro das receitas provenientes dos lanches em cantina;

b) houve notas fiscais e recibos de doações e contribuições, contabilizados em contas de ativo e passivo compensado, nos exercícios de 1997 a 2002, sem que houvesse o registro, na conta Caixa ou Bancos, da saída dos recursos dessas operações, ou, ainda, em conta de passivo, da assunção de tais obrigações, bem como não há registro de tais operações em contas de despesas;

c) nos relatórios anuais de atividades, dos anos de 2000 a 2002, consta afirmação dos custos com os projetos que não foram contabilizados;

d) a contabilização dos recibos de pagamento a pessoas físicas foi efetuada pelo valor bruto, sem o registro dos descontos sobre tais valores constantes de tais documentos;

e) foi utilizado, nos exercícios de 1997 a 2002, regime de caixa para a contabilização das receitas de mensalidades escolares;

f) não constituiu provisão para perdas esperadas, nos exercícios de 1997 a 2002, descumprindo a NBCT 10.19.2.2;

g) não faz a contabilidade de acordo com a NBCT 10.19, item 2.5, relativa a entidades sem fins lucrativos, de modo a evidenciar receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, apenas registrando a gratuidade em contas de compensação, no Balanço Patrimonial;

h) nos livros Diário e Razão de 1998, não há os lançamentos de encerramento, bem como registra saldo final da conta "Receitas-Mensalidades Escolares" no valor de R\$ 2.501.301,40 (dois milhões, quinhentos e um mil, trezentos e um reais e quarenta centavos), enquanto o mesmo valor, no demonstrativo de resultado, é de R\$ 3.012.533,04 (três milhões, doze mil, quinhentos e trinta e três reais e quatro centavos);

i) no livro Diário de 2002, não foram registrados os lançamentos de encerramento do exercício.

A multa foi aplicada segundo o art. 283, inciso II, alínea "j", do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/91, atualizada pela Portaria MPS n.º 142, de 2007.

Cientificado desta lavratura o autuado apresentou impugnação ao lançamento, arguindo síntese arguiu:

- a) que requer a prescrição quinquenal quanto aos anos de 1997 a 2001, haja vista a decisão da corte especial do STJ que julgou inconstitucionais os incisos I e II do art. 45 da Lei 8.212/91;
- b) que a NBCT 10.19, aprovada pela Resolução CFC 877/2000, do Conselho Federal de Contabilidade, apenas se aplica a partir de 01/01/2001, em decorrência do Princípio Contábil da Uniformidade;
- c) que as receitas decorrentes de vendas de lanches na cantina foram, erradamente, contabilizadas junto com as receitas de mensalidades de alunos;
- d) que houve equívocos contábeis ao não se proceder à segregação contábil em contas identificadoras de despesas com as ações de assistência social, não tendo sido adotada a mesma nomenclatura das contas de compensação para as despesas de assistência social educacional e outras, pois que todos os ingressos, desembolsos, receitas e despesas foram relativas à sua finalidade estatutária;
- e) que algumas despesas não foram contabilizadas por falha do setor contábil, contudo, tal falha não o prejudicou e não colocou seu patrimônio social e suas atividades em risco, perda ou prejuízo;
- f) que algumas despesas não corresponderam a desembolso, pois que pagas por pessoas amigas;
- g) que os valores de recebimentos de mensalidades foram devidamente contabilizados e que, considerando a prescrição de direito na conservação de documentos, levou-se os que estavam prescritos ao lixo;
- h) que não se utilizou apenas de contas de compensação para a consignação do registro e controle de gratuidades, sendo as que traduziam o custo destas levadas a contas de resultado;
- i) que a lei 6.404/76 é voltada às sociedades por ações, impondo-se às demais apenas no que for aplicável;
- j) que inexistente norma técnica ou legal que impeça o uso de contas de compensação;
- l) que as gratuidades concedidas estão vinculadas a fenômeno potencial ou ainda, de um fato econômico-financeiro que pode vir a afetar as atividades e o patrimônio das entidades beneficentes de assistência social;
- m) que a gratuidade escolar constitui risco patrimonial potencial e que o sistema de contas de compensação obedece aos princípios contábeis, as quais são utilizadas, obrigatoriamente, na contabilidade pública;
- n) que a divergência entre saldos de contas no livro Razão e nas Demonstrações Contábeis refere-se a lançamentos que não foram registrados nesse livro;

o) que mesmo que se utilizasse o regime de caixa, não deixou de contabilizar, suas receitas e despesas nos meses em que ocorreram os fatos contábeis. In fine, requereu o acolhimento das preliminares, a fim de julgar improcedente e insubsistente, com o consequente arquivamento do AI.

A DRJ Recife, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> quanto ao prazo prescricional e decadencial, aplicável as obrigações para com a seguridade social é decenal, pois que expressamente previsto no art. 45, da Lei n.º 8.212/1991. De outra forma, as decisões judiciais aduzidas pelo notificado não atingem suas obrigações previdenciárias, haja vista que o mesmo não foi parte em nenhum dos processos destacados na sua impugnação e, como sabido, as decisões em matéria constitucional que tem efeitos “erga omnes”, ou seja, para todos, são as do STF, em sede de ADI ou ADC, e não as do STJ.

Ainda que fosse reconhecida a decadência dos fatos ocorridos até 2001, restaria a infração relativa aos acontecidos em 2002 que, por si só, é suficiente para sustentar a penalidade aplicada. Isto decorre de que a multa imputada para a infração a este dispositivo é única, a despeito do número de faltas incorridas pelo infrator.

=> quanto à infração, constitui obrigação do autuado, quando da solicitação da fiscalização, apresentar todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, preenchidas todas as suas formalidades, sejam elas extrínsecas ou intrínsecas, nos termos dos § 2º e § 3º, do art. 33, da Lei n.º 8.212.

As formalidades extrínsecas dizem respeito a formalidades em sentido estrito, ou seja, há aqui a preocupação com os requisitos de apresentação dos livros. Já os requisitos intrínsecos relacionam-se ao conteúdo dos livros, tanto no que está sendo contabilizado, quanto no aspecto da maneira em que a contabilização deve ser efetuada.

Neste sentido, o auditor autuante relacionou diversos aspectos extraídos da contabilidade do autuado que determinariam a infração.

Primeiramente, o auditor-fiscal ressaltou que, nos livros Diário e Razão de 1997 a 2002, não há registro das receitas provenientes dos lanches em cantina. Ora, embora a venda de lanches não constitua objeto principal do autuado, tal receita tem repercussão patrimonial e, como tal, tem sua contabilização obrigatória.

Note-se que o Código Civil, no caput do art. 1184, obriga a contabilização de todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Claro está, portanto, que a não contabilização das receitas provenientes de lanches de cantina fere aspecto intrínseco do livro Diário.

Outrossim, em sua defesa, o autuado alega que, erradamente, contabilizou tais receitas como se relativas a mensalidades de alunos.

Ora, o autuado apenas alega que contabilizou, contudo, sem nenhuma prova do aduzido. A simples afirmação, sem nenhum elemento de prova, não é suficiente para, sequer, abalar a presunção de veracidade do lançamento, pelo que, neste aspecto, consideramos ocorrida infração ao art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91.

No entanto, ainda que o autuado fizesse prova que contabilizou as receitas de lanches em cantina na conta relativa a receitas de mensalidades escolares, tal fato continuaria infringindo normas contábeis intrínsecas, a saber o princípio da oportunidade, o qual exige, além da tempestividade, que o registro tenha a extensão correta.

De acordo com a lei regente as contas de compensação serão utilizadas para o registro de atos relevantes e que possam traduzir modificações no patrimônio. Ou seja, no momento do registro nas contas de compensação, ainda não se sabe, se os efeitos desses fatos serão patrimoniais, contudo, como há tal possibilidade, mantêm-se os mesmos nas denominadas contas de compensação.

Ainda segundo o auditor autuante; havia notas fiscais e recibos de doações e contribuições registrados em contas de compensação.

Nesse sentido, se há nota fiscal ou recibo é porque houve a realização de receita ou despesa, não havendo como desconsiderar o evidente efeito patrimonial.

Não há, nesse caso, que se falar em efeitos potenciais, mas sim em efeitos concretos, havendo, portanto, que se efetuar o registro em contas de receitas e despesas.

Em sua defesa o autuado afirma, primeiramente, que utilizou nomenclaturas diversas das contas de compensação e das contas de resultado, contudo, não trouxe prova de tal arguição, pelo que prevalece o descrito e comprovado através de cópias de notas fiscais e recibos trazidos pelo auditor autuante.

Numa segunda afirmação, o autuado afirma que algumas despesas não foram contabilizadas por falha no setor contábil. Tal arguição traduz, apenas, confissão dos fatos arguidos pelo auditor autuante.

Num mesmo sentido, afirma ainda o autuado que algumas despesas não corresponderam a desembolso, pois que pagas por pessoas amigas. Ora, se despesas não correspondem a desembolso, estas correspondem a ganhos, sob a forma de doação, ou seja, receitas de doações, o que, por si só, justificaria sua contabilização.

Sendo assim, mais uma vez ficou configurada a infração ao dispositivo nuclear desta lavratura.

Noutro aspecto, o auditor autuante considerou como infração o fato de, nos relatórios anuais de atividades dos anos de 2000 a 2002, constar afirmação dos custos com projetos que não foram contabilizados.

Ora, como já visto anteriormente, tal fato fere o que dispõe o an. 1.184, do CC de 2002, bem como o art. 12, do Código Comercial, os quais dispõem sobre a escrituração do livro Diário.

Outro fato apontado pelo auditor autuante, foi a contabilização dos recibos de pagamento a pessoas físicas efetuada pelo valor bruto, sem o registro dos descontos sobre tais valores. Há, no caso, ausência de contabilização de fatos contábeis representados pelos descontos incidentes sobre o pagamento a pessoas físicas, o que, como já visto, está em desacordo com as normas contábeis de escrituração e, em consequência, com a legislação previdenciária.

Também considerou o autuante infringida a norma previdenciária quando da utilização, nos exercícios de 1997 a 2002, do regime de caixa para a contabilização das receitas de mensalidades escolares.

Ora, competência é um dos mais comezinhos princípios fundamentais da contabilidade, o qual está exteriorizado pela Resolução CFC n.º 075/93, em seu art. 9º. Nesse sentido, a contabilização das mensalidades escolares tem de ser efetuada mês a mês, independente do recebimento efetivo, haja vista que os serviços foram fruídos.

Para fundamentar tal arguição, não basta a simples alegação da regularidade dos registros de tais fatos, mas necessitaria, de outro modo, o autuado, trazer provas robustas a fim de desconstituir a presunção de veracidade do lançamento, o qual trouxe cópia de folhas do livro Diário, fls. 109/150, como prova.

Na sequência de sua argumentação, o auditor autuante aponta dois fatos que seriam contrários à NBCT 10.19, a saber: a) não constituir provisão para perdas esperadas nos exercícios de 1997 a 2002; e b) não evidenciar receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, apenas registrando a gratuidade em contas de compensação, no Balanço Patrimonial.

Contrapondo-se a tal argumentação, o autuado afirma, primeiramente, que a NBCT 10.19, aprovada pela Resolução CFC n.º 877/2000, apenas se aplica a partir de 01/01/2001, em decorrência do Princípio Contábil da Uniformidade.

Ora, como a infração em testilha independe do número de ocorrências da infração, ainda que se considere a inaplicabilidade para fatos contábeis ocorridos até o exercício de 2000, restam ainda os fatos ocorridos em 2001 e 2002.

Sendo assim, resta mantida a aplicabilidade da NBCT 10.19, para os exercícios de 2001 e 2002.

Feita tal consideração, quanto à não-constituição de provisão para perdas nos exercícios de 2001 e 2002, o autuado nada refutou. Já quanto às gratuidades escolares, o autuado afirmou que as mesmas são fenômenos patrimonial potencial.

Ora, trata-se o autuado de entidade sem fins lucrativos, não podendo, desta forma, considerar gratuidade como fenômeno patrimonial potencial, pois que tem como uma de suas finalidades (v. art. 3º, de seu estatuto social), a assistência social por meio da educação.

Em síntese, podemos traduzir como assistência social por meio da educação, uma de suas finalidades institucionais, como gratuidades escolares. Se esta é uma entidade voltada para tal fim, como não considerar tal gratuidade um fenômeno patrimonial, já que para este fim também foi constituída e assim também emprega seus esforços.

Portanto, é também de se considerar, neste aspecto, infringida a NBCT 10.19 e, conseqüentemente, o art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91.

Por fim, o auditor atuante considerou não atendidas as formalidades intrínsecas dos livros contábeis, pois que: a) nos livros Diário e Razão de 1998, não há os lançamentos de encerramento, bem como o saldo final da \_conta “Receitas-Mensalidades Escolares” foi registrado no valor de R\$ 2.501.301,40, enquanto o mesmo valor, no demonstrativo de resultado, é outro e b) no livro Diário de 2002, não foram registrados os lançamentos de encerramento do exercício.

Contraopondo-se a tal arguição, o atuado afirma que não está submetido integralmente ao regime contábil da Lei 6.404/76 e, também, que a divergência entre saldos de contas no livro Razão e nas Demonstrações Contábeis refere-se a lançamentos que não foram registrados nesse livro.

Não há aqui que se falar em obediência à Lei 6.404/76, haja vista que efetuar lançamentos de encerramento é obrigação de todos aqueles que registram os fatos patrimoniais em uma contabilidade regular.

Quanto às divergências de saldos, o próprio atuado confessa que valores não foram lançados em um dos livros

Nesses termos, vota a DRJ por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

## **Voto**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### **Decadência -**

O recorrente alega que as competências incluídas no lançamento, exercícios 1997 a 2002, já se encontravam decaídas na data da ciência do lançamento, em setembro de 2007.

Ocorre que, ainda que fosse reconhecida a decadência dos fatos ocorridos até 2001, restaria a infração relativa aos acontecidos em 2002 que, por si só, é suficiente para sustentar a penalidade aplicada. Isto decorre de que a multa imputada para a infração a este dispositivo é única, a despeito do número de faltas incorridas pelo infrator.

Como este fato já foi decidido em primeira instância, apenas ratifico para que não restem dúvidas acerca do racional.

### **Mérito – Descumprimento de obrigação acessória**

Conforme muito bem salientado na decisão de piso, constitui obrigação do autuado, quando da solicitação da fiscalização, apresentar todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, preenchidas todas as suas formalidades, sejam elas extrínsecas ou intrínsecas, nos termos dos § 2º e §3º, do art. 33, da Lei nº 8.212.

Repita-se que as formalidades extrínsecas dizem respeito a formalidades em sentido estrito, ou seja, atendimento aos requisitos de apresentação dos livros. Já os requisitos intrínsecos relacionam-se ao conteúdo dos livros, tanto no que está sendo contabilizado, quanto no aspecto da maneira em que a contabilização deve ser efetuada.

Neste sentido, o auditor autuante relacionou diversos aspectos extraídos da contabilidade do autuado que determinariam a infração, como por exemplo, ausência de registro das receitas provenientes dos lanches em cantina. Ora, embora a venda de lanches não constitua objeto principal do autuado, tal receita tem repercussão patrimonial e, como tal, tem sua contabilização obrigatória.

Note-se que o Código Civil, no caput do art. 1184, obriga a contabilização de todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Saliente-se que, em sua defesa, o autuado apenas alega que contabilizou, contudo, sem nenhuma prova do aduzido. A simples afirmação, sem nenhum elemento de prova, não é suficiente para, sequer, abalar a presunção de veracidade do lançamento.

Outro exemplo dado pela autoridade autuante foi que havia notas fiscais e recibos de doações e contribuições registrados em contas de compensação. Ora, se há nota fiscal ou recibo é porque houve a realização de receita ou despesa, não havendo como desconsiderar o evidente efeito patrimonial.

Não há, nesse caso, que se falar em efeitos potenciais, mas sim em efeitos concretos, havendo, portanto, que se efetuar o registro em contas de receitas e despesas.

Em sua defesa o autuado afirma que utilizou nomenclaturas diversas das contas de compensação e das contas de resultado, contudo, não trouxe prova de tal arguição, pelo que prevalece o descrito e comprovado através de cópias de notas fiscais e recibos trazidos pelo auditor autuante.

Numa segunda afirmação, o autuado afirma que algumas despesas não foram contabilizadas por falha no setor contábil. Tal arguição traduz, apenas, confissão dos fatos arguidos pelo auditor autuante.

Saliente-se, por amor ao argumento, que o princípio pela busca da verdade material sempre um guia nos votos desta relatora. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca,

incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Quanto às demais considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso.

Desta feita, com fulcro nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário e ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal