



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17460.000532/2007-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-007.535 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrente IFEM CONSTRUTORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. DECISÃO DRJ. INEXISTÊNCIA.

Eventuais incorreções ou irregularidades constantes na decisão de primeira instância não ensejam a decretação de sua nulidade, podendo ser sanadas caso demonstrado prejuízo ao direito de defesa.

MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 38.

Apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, acarreta a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que julgou procedente auto de infração de obrigação acessória de CFL 38 (DEBCAD nº 35.902.214-6), lavrado pela fiscalização por ter a empresa apresentado livro contábil que contém informação diversa da realidade, infringindo o disposto no artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 233,

parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A instância de piso assim sintetizou (fls. 148/149) os termos da autuação e da impugnação:

A empresa em epígrafe foi autuada por ter Apresentado à fiscalização o Livro Diário nº 23/2005, consoante Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal à fl. 23, não atendendo às formalidades legais exigidas, contendo informação diversa da realidade ou omitindo informação verdadeira.

Infringiu, assim, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 33, parágrafos 2º e 3º, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, artigos 232 e 233, parágrafo único. Não foi constatada ocorrência de circunstâncias agravantes previstas no mesmo Regulamento, artigo 290.

Em decorrência da infração foi aplicada penalidade administrativa prevista na Lei n.º 8.212, de 1991, artigos 92 e 102 e no Regulamento da Previdência Social - RPS, artigos 283, inciso II, alínea "j" e 373, atualizada nos termos da Portaria MPS nº 342, de 16 de agosto de 2006, no valor de R\$ II .569,42.

Em Relatório Fiscal da Infração, à fl. 06, a Auditora Fiscal, informa que o contribuinte apresenta escrita contábil de forma deficiente, conforme relatório anexo "ESCRITA CONTÁBIL - APRESENTAÇÃO DEFICIENTE", às fls. 08/11.

No Relatório, ESCRITA CONTÁBIL - APRESENTAÇÃO DEFICIENTE, após relato das inconsistências contábeis, conclui a Auditora fiscal Autuante que a contabilidade apresentada não espelha a realidade dos fatos, não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, sendo impréstável para apuração direta de todas as remunerações dos segurados que prestaram serviços para a empresa na obra, em questão, matriculada com o CEI nº 50.017.52462/79. Os Princípios Contábeis não foram observados, o que contraria o artigo 177 da Lei 6404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Nos termos do artigo 148 do código Tributário Nacional - CTN, os Livros Diários do contribuinte são omissos ao não registrarem a totalidade dos custos incorridos. Nos termos do § 3º do artigo 33 da Lei 8.212/91, consta que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, do custo dos serviços dos empreiteiros, do faturamento e do lucro, por conseguinte, serão apuradas por aferição indireta as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A empresa Ifem Construtora Ltda. apresentou defesa em 30/10/2006, às fls. 44/73, na qual, inicialmente, questiona os fatos contábeis apontados e tidos pela Auditoria Fiscal como incorretos, conforme se segue, e, ao final, solicita relevação da multa em face da correção da falta.

A deficiência contábil, segundo Relatório fiscal da Auditoria resume-se em pequenos erros de lançamento como indenização trabalhista de Antônio Marcos Francisco; rescisão do contrato de trabalho de Manoel Cordeiro Magalhães; assistência médica dos sócios relativo a um mês; Nota Fiscal 10.661 de MS Tecnologia e Consultoria Ltda e outras.

Os erros contábeis não autorizam a desconsideração da contabilidade. O artigo 233, parágrafo único do Decreto 3.048/99 dá a definição legal do que a legislação previdenciária considera documento deficiente. Considera que erro contábil não se encaixa em nenhuma das previsões desta legislação.

A Autoridade Lançadora considerou incorretamente ter a sua contabilidade registrado o movimento real da remuneração dos segurados, baseando-se nas premissas de que a remuneração da mão de obra regulariza 22,98% da área construída; o lucro da construtora foi de 55,16%; a obra custo 46 não teve receita; o custo da montagem e colocação da estrutura metálica para cobertura foi inferior a uma obra semelhante concluída em 1996.

Conforme consta do item 11 do Relatório Fiscal, parte da obra é composta por estrutura metálica para cobertura de galpão. Este fato por si só, diminui bastante a mão de obra utilizada, porque ficou dispensado o serviço de carpintaria e os serviços de pedreiros e servente nessa etapa ficam eliminados. Também houve importante economia de mão de obra de pintura, eis que somente a área interna de parte do barracão recebeu pintura, no restante somente foi aplicado impermeabilizante.

Com relação ao piso, trata-se de concreto bombeado, sendo seu alisamento feito com máquina, o que diminui em muito a mão de obra. As paredes de alvenaria são de blocos de concreto, cujo custo de assentamento é inferior ao assentamento de tijolo comum. Destaque-se que essas paredes não foram rebocadas, o que elimina em muito a mão de obra de pedreiro e servente.

Com relação às venezianas, a mão de obra utilizada somente foi a de parafusá-las no local, portanto não foi utilizada mão de obra que o assentamento comum de veneziana comporta. O armador contratado somente amarrou o ferro, porque esse material foi comprado, cortado e dobrado, o que, também, gera economia de mão de obra e, conseqüentemente, tornam os custos inferiores.

Destaca, também, que existem funções que de regra toda obra utiliza. Acontece, porém, que se tratando de pequena construtora, e com objetivo de redução de custos, essas funções foram exercidas pelo sócio da impugnante, engenheiro civil, Munhoz. Desse modo, não foram contratados engenheiro, mestre de obras e apontador. Tratando-se de região segura, também não foram contratados vigias noturnos. A função de almoxarife, no que diz respeito ao recebimento de mercadorias foi atribuída ao seu sócio e aos pedreiros e serventes da obra.

Não assiste razão à fiscalização, quando argúi que em agosto de 1996 foi prestado serviço por empresa especializada em estrutura metálica, para determinado cliente com custos bem menores. Como se sabe, estrutura metálica para cobertura de obra, apresenta inúmeras diferenças. Não existe somente um tipo de cobertura de estrutura metálica. Assim, para o exercício do contraditório e da ampla defesa é essencial o conhecimento do tipo de estrutura metálica que, em tese, teria sido montada e colocada na obra em questão. Na verdade a mão de obra utilizada na montagem e colocação da estrutura metálica e telha, neste caso concreto resume-se na soldagem da estrutura metálica e colocação de parafusos nas telhas, cujo custo dos serviços é perfeitamente compatível com o contratado e pago pelo impugnante.

O centro de custo 46 é obra contratada pela empresa JS Administradora de Bens Próprios S/C Ltda., que a locou, posteriormente, à Caixa Econômica Federal. A obra já foi realizada com esse propósito. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, a impugnante prestou sim serviços à contratante, tendo faturado esses serviços, de acordo com as cópias das notas fiscais que ora se junta. A construção da agência bancária foi iniciada em 08/04 sendo que o faturamento dos serviços aconteceu até 12/04. Acontece que, como é natural, em obra de construção civil, alguns serviços finais foram entregues após essa data, bem como alguns reparos.

Para espelhar tal correção, em 01/11/2006, foi apresentado aditivo à defesa, às fls. 59/73, para juntada de Documento Pericial, contendo os lançamentos retificadores, relativos aos novos Livros Diários e Razão informados. Junta os termos de aberturas e de encerramentos dos Livros Diário e Razão, registrados no Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais da Comarca de Bauru, com as correções, transferências, estornos e retificações dos lançamentos contábeis, citados pela Auditoria Fiscal.

Em 29/05/2008 esta 9ª Turma de Julgamento, conforme Resolução nº 924, às fls. 82/84, converteu o julgamento em diligência para a Fiscalização emitir informação conclusiva sobre a correção da falta de que trata esta resolução, devido à necessidade de serem confrontados os lançamentos dos Livros Diários anteriores com os substituídos, após análise das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros citados.

Em resposta, datada de 05/11/2008, a Auditora Fiscal, conforme fls. 94/95, informa que o contribuinte foi intimado a apresentar o Livro Diário e Razão, através do Termo de

Início do Procedimento Fiscal, às fls. 88, enviados através do AR RO 221664151 - 9 BR, recebido em 20/10/2008, conforme documento de fl. 89.

Informa, também, que apresentou o Livro Diário nº 22 - retificador, contendo 271 folhas tipograficamente numeradas, que substituiu o Livro Diário Retificador nº 22, registrado no Cartório de Registro Civil de pessoas naturais desta cidade de Bauru sob o nº 1.481 de 31/10/2007. Juntado aos autos cópia do termo de abertura e do termo de encerramento, às fls. 90/91.

Informa, ainda, que apresentou o Livro Diário nº 30 - retificador, contendo 469 folhas, registrado no Cartório de Registro Civil de pessoas naturais desta cidade de Bauru sob o nº 1.138 de 31/08/2007. Juntado aos autos cópia do termo de abertura e do termo de encerramento, às fls. 92/93.

Ressalta a Auditora que, com relação à retificação de livros contábeis, de acordo com o artigo 5º da Instrução Normativa nº 107 de 23/05/2008, do Departamento Nacional do Registro do Comércio - DNRC, o Livro Diário já autenticado não poderá ser substituído por outro, de mesmo número ou não.

Após cientificar-se da Resolução desta Turma de Julgamento de fl. 82/84, e Informação Fiscal de fls. 94/95, a impugnante manifestou-se às fls. 101/107, basicamente com os mesmos argumentos da defesa de fls. 44/73, apenas contrapondo a Informação da Diligência Fiscal, ao alegar que a lei brasileira não proíbe a retificação da contabilidade conforme procedido e que uma Instrução Normativa não pode criar restrição não prevista em lei. E, mesmo que se houvesse a permissão para a Instrução Normativa ir além do que determina a lei, a previsão que ora se combate não atinge o presente caso, pois que a proibição é de 23/05/2008, enquanto que retificação e o registro foram feitos em 31/10/2006 em época que mesmo normativamente havia qualquer proibição. Adiciona parecer técnico de fls. 130/139, visando demonstrar que o custo da obra objeto do contencioso é inferior à do CUB/SINDUSCON.

A exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 146/152), em acórdão cuja ementa teve a seguinte redação:

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAR LIVRO DIÁRIO QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar, a empresa, Livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou omita a informação verdadeira.

A contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/07/2009 (fls. 161 e ss), alegando em síntese, que:

- a decisão de primeira instância padece de nulidade, pois: refere-se a aferição indireta em lançamento de arbitramento e não à multa lavrada; há menções equivocadas à numeração das folhas de documentos do processo; a motivação para a manutenção da autuação é equivocada;
- o relatório fiscal tem sérios problemas, pois os custos de uma obra ocorrida em 1996 não pode ser sequer indício de que sua contabilidade foi apresentada de forma deficiente;
- sua contabilidade apresentou pouquíssimos equívocos, que implicariam em capitulação diversa - o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91 – da utilizada na autuação;
- corrigiu os “pequenos equívocos contábeis”, substituindo o livro diário para fins de relevação da multa, o que não é impedido por lei, prevalecendo o princípio da essência sobre a forma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que a menção da decisão de primeira instância à correção do CUB, e ao arbitramento, deu-se no contexto de um relato sobre as diversas inconsistências constatadas pela fiscalização nos lançamentos contábeis relativos aos custos da obra, estando longe de se constituir o cerne da fundamentação do voto condutor.

E, ainda que haja, efetivamente, incorreções no apontamento das folhas dos autos em que se encontram certos documentos, caberia à interessada demonstrar o prejuízo insuperável em seu direito de defesa decorrente das questões por ela levantadas, o que não ocorreu.

Nesse compasso, e em respeito ao princípio segundo o qual não há nulidade sem prejuízo – *ne pas de nullité sans grief* – constata-se que na espécie está-se diante de irregularidade sanável, nos termos regradados pelo art. 60 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Registre-se, noutro giro, que as ponderações acerca da existência de equívocos na motivação da acórdão acerca da manutenção do auto de infração são atinentes à possibilidade de reforma da decisão quanto ao seu mérito, não de nulidade. Anote-se, ainda, que a contribuinte recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas, e dos termos da decisão atacada.

Sem respaldo, portanto, a nulidade cogitada.

No tocante à matéria de fundo, a recorrente estende-se em considerações, sob a epígrafe de nulidade da decisão, sobre a existência de erro na apuração de custos pela fiscalização, sendo que esta teria confundido diferentes obras e respectivas receitas e centros de custo, na avaliação da desconformidade da escrituração.

Já sob o título “Questões atinentes ao relatório fiscal”, defende que o Fisco utilizou para comprovar a deficiência da contabilidade no ano de 2005, um caso de 1996, versando sobre a montagem da estrutura metálica de determinada construção.

Não obstante, ainda que a contribuinte tivesse razão relativamente a essas arguições, ela própria admite que cometeu o que denomina serem “pouquíssimos equívocos” na sua escrituração contábil.

Com efeito, foi verificado pela fiscalização, e resta incontroverso, que a contribuinte contabilizou como custo da obra, valores de indenização trabalhista e rescisão de contrato de trabalho para empregados não relacionados com a obra; custos com assistência médica dos diretores, nota fiscal nº 10.661, emitida por MS Tecnologia e Consultoria Ltda., lançadas simultaneamente na Conta 421.006-9 (Obra CEI 50.017.52462/79, da obra J.S. Administradora de Bens próprios S/C Ltda.) e Conta 421.006-9 46 (Obra Nossa Caixa).

E, com a devida vênia do entendimento da interessada, que reputa terem sido esses erros “pouquíssimos”, é fato que sua existência já atrai a incidência do comando legal contido no artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois se trata de apresentação de livro contábil que contém informação diversa da realidade. Assim, erro nenhum há em sua capitulação legal, contrariamente ao que pugna a peça recursal.

Note-se, por outro lado, que a contribuinte buscou relevação da multa por meio de retificações no Livro Diário, efetuadas em agosto e outubro de 2017, após o encerramento da ação fiscal. Nesse sentido, defende que somente a lei poderia impor restrições ao seu direito de retificar tal livro contábil, não mera Instrução Normativa.

Sobre o tema, tenho que a decisão contestada expressou-se com argúcia, cabendo transcrever a correspondente passagem, para fins de integrar a presente fundamentação:

Não tem razão a empresa ao contestar a informação fiscal de que a retificação de livros contábeis, de acordo com o artigo 5º da Instrução Normativa nº 007 de 23/05/2008 do Departamento Nacional do Registro do Comércio - DNRC, o Livro Diário já autenticado não poderá ser substituído por outro, do mesmo número. Alega a impugnante que uma Instrução Normativa não pode criar restrição não prevista em lei e a Instrução Normativa DNRC 107 que ora se combate não atinge o presente caso, pois que a proibição é de 23/05/2008, enquanto a retificação e o registro foram feitos em 31/10/2006, época que normativamente não havia qualquer proibição.

Entretanto, contrapondo a alegação da impugnante, esclareço que à época do lançamento já existia legislação proibindo a retificação de livros contábeis devidamente autenticados em livro substitutivo de mesmo número ou não. A Instrução Normativa DNRC nº 102 de 25/04/2006, revogada pela IN nº 107, no seu artigo 5º, do mesmo modo que esta, assim textuava:

Art. 5º A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Ressalte-se que a Lei 8.934 de 18/11/1994, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, assim dispõe no seu artigo 8º:

Art. 8º As Juntas Comerciais incumbem:

(...)

IV - elaborar os respectivos Regimentos Internos e suas alterações, bem como as resoluções de caráter administrativo, necessárias ao fiel cumprimento das normas legais, regulamentares e regimentais;

E bom lembrar, nesse caso, que os lançamentos contábeis devem ser efetuados tempestivamente conforme dispõe a Resolução CFC nº 750 de 29/12/1993, no seu artigo 6º:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários; -

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Anote-se, aliás, que a IN DNRC nº 102/06 dispõe sobre todos os aspectos da autenticação dos instrumentos de escrituração dos empresários, sociedades empresárias, leiloeiros, etc., não só sobre escrituração digital, como erroneamente alude a interessada no seu recurso.

Dessa feita, não há como se cogitar de relevação da multa - a qual foi aplicada no valor mínimo - nos termos preconizados pelo § 1º do art. 291 do Decreto nº 3.048/99. Observe-se ainda, como remate, que o valor da multa imputada independe do número de faltas, o que acarreta, face à verificação das desconformidades já apontadas, a sua manutenção integral, independentemente da análise do mérito das alegações formuladas na peça recursal, acerca das outras incorreções apontadas pelo Fisco.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson