



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

**Processo n°** 19515.001657/2009-69  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL.  
ARBITRAMENTO. DEIXAR DE EXIBIR LIVROS E DOCUMENTOS  
**Recorrente** SANTAMÁLIA SAÚDE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009

OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS OU SUA APRESENTAÇÃO DEFICIENTE

1. Comete infração a empresa que deixa de exhibir livros e documentos, ou os apresenta de forma deficiente.
2. A obrigação instrumental decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima,

Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Paulo Sergio da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, lavrado por ter a empresa apresentado os livros diário e razão de 2004 a 2007, que não atendiam às formalidades legais. Segue acórdão e ementa da decisão:

*Acórdão: Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.*

### **Ementa:**

*Data do fato gerador: 22/05/2009*

*AUTO DE INFRAÇÃO. Constitui infração a empresa deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme art. 33, §§2º e 3º da Lei 8.212/91 combinado com os art. 232 e, 233 parágrafo único do Decreto 3.048/99.*

*PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO.*

*O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, e quando os elementos do processo forem suficientes para o convencimento do julgador.*

Relatou a acusação fiscal que a empresa teria apresentado os livros diário e razão de 2004 a 2007, que não atendiam às formalidades legais, a saber:

- 1.1.1 Falta de registro de arquivamento na Junta Comercial:Diário de 2007;
- 1.1.2. Falta de indicação do período à que se refere a escrituração: Diários de 2004 a 2007;
- 1.1.3. Não seguir a ordem cronológica nos termos de abertura e encerramento: Diários de 2004 a 2007;
- 1.1.4. Falta de número de ordem dos lançamentos contábeis: Diários e Razões de 2004 a 2007;
- 1.1.5. Omissão da conta de contrapartida dos lançamentos contábeis: Diários e Razões de 2004 a 2007;

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 08/02/2011 (fl. 175) e interpôs recurso voluntário em 01/03/2011, no qual basicamente reiterou os mesmos termos de sua impugnação, mais especificamente a alegação de que não teria cometido ato ilícito, o que seria comprovado nas impugnações relativas aos autos de infração lavrados por descumprimento das obrigações principais.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### 2 No mérito

Todas as acusações fiscais, as quais foram transcritas nos itens 1.1.1 a 1.1.5 do relatório desta decisão, são incontroversas.

Ora, ao contrário do que alega a recorrente, este lançamento não decorre do descumprimento das obrigações principais controladas nos processos administrativos fiscais 19515.001660/2009-82, 19515.001659/2009-58 e 19515.001661/2009-27, mesmo porque, como referido acima, as infrações estão relacionadas à escrituração e à exibição dos livros e documentos, não necessariamente relativas ao descumprimento das obrigações principais.

Lembre-se que, na dicção do § 2º do art. 113 do CTN, a obrigação acessória (ou instrumental) decorre da legislação tributária (compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização. A doutrina do professor Luciano Amaro<sup>1</sup> assim ensina:

*A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine.*

Por essa razão, grande parte dos doutrinadores a denomina de obrigação instrumental, ao invés de obrigação acessória, convido transcrever os seguintes ensinamentos do professor Luís Eduardo Schoueri:

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

*Aliás, pode haver "obrigação acessória" mesmo em casos em que não haja "obrigação principal" (portanto, fora da própria relação tributária). Basta considerar que entidades imunes estão obrigadas a entregar declarações, prestar informações e quejandas, justamente para que a fiscalização possa assegurar-se da imunidade. Veja-se, a esse respeito, o que dispõe o art. 14 do Código Tributário Nacional.<sup>2</sup>*

[...]

*Vê-se, pelos exemplos acima, que a obrigação "acessória" não se vincula à obrigação principal. A acessoriedade, no caso, nada tem a ver com sua subordinação a uma "obrigação principal"; a expressão é empregada, antes, para identificar seu caráter instrumental, já que tem por finalidade assegurar o cumprimento daquela.<sup>3</sup>*

As acusações fiscais formuladas neste processo são distintas, o que passou despercebido à recorrente, mas não à instância de origem. Veja-se:

5.8. Os dispositivos normativos acima transcritos fundamentam que durante a ação fiscal poderá ser constatado além do descumprimento das contribuições devidas (obrigação principal) também eventuais descumprimentos de obrigações acessórias relacionadas a tais contribuições, que ensejarão a aplicação das penalidades (multas) correspondentes. Desta forma, independentemente da ocorrência ou não de descumprimento de obrigação principal (falta do pagamento das contribuições devidas), na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, a lavratura do auto de infração se impõe.

De toda forma, no PAF principal este colegiado votou por negar provimento ao recurso voluntário.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 509.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 510.