



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003652/2009-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.828 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente CLINICA MEDICA AUXILIAR S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AFERIÇÃO DA DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o artigo 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no artigo 150, § 4º do CTN.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 38.

Constitui infração deixar o contribuinte de exibir documentos ou livros relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212 de 1991 ou elaborá-los sem atender às formalidades legais exigidas.

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco

Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 61/79) interposto contra decisão no acórdão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) de fls. 50/54, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 37.230.762-0, no montante de R\$ 13.291,66 (fls. 04/07), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fl. 24) e do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 25), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 38, conforme transcrição abaixo (fl. 4):

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Deixar a empresa, o segurado da previdência social, o serventário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2. e 3. da referida Lei, com redação da MP n. 449, de 03.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009, combinado com o artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 92 e art. 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "j" e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art. 292, inciso I, do RPS.

VALOR DA MULTA: R\$ 13.291,66

TREZE MIL E DUZENTOS E NOVENTA E UM REAIS E SESSENTA E SEIS CENTAVOS.*****

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 51):

1. Trata-se de Auto de Infração (**DEBCAD nº 37.230.762-0**) lavrado em face da empresa supra por ter infringido ao artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei 8.212/91 regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que não foram apresentados à fiscalização **os livros diário e razão** previamente solicitados através de Termo de Intimação, relativos ao **período de 01/2004 a 12/2004**, consoante Relatório Fiscal da Infração, fls. 22.

1.1. A multa consequente está prevista nos arts. 92 e 102 da Lei 8.212/91; no artigo 283, inciso II, "j" e art. 373, ambos do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, multa esta atualizada nos termos da Portaria MPS/MF nº 48, de 12/02/2009, aplicada no valor mínimo de **R\$ 13.291,66 (treze mil, duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos)**, em razão da inexistência de agravantes, vide Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 23 e consulta ao sistema informatizado disponível ao Fisco ("PGF — PGFN — DATAPREV - Extrato do Devedor") juntado às fls. 44.

(...)

Registre-se, ainda, que durante a ação fiscal foram emitidos os autos abaixo especificados:

N.º do DEBCAD	Tipo do Documento		Valor (R\$)
37.230.762-0	AIOA CFL 38	Deixou de apresentar livros contábeis	13.291,66
37.230.763-9	AIOA CFL 35	Deixou de discriminar itens do DIPJ solicitados por TIF	13.291,66
37.239.980-0	AIOA CFL 68	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores	31.900,32
37.239.981-9	AIOP	Contribuição parte segurados	70.077,27
37.239.982-7	AIOP	Contribuição terceiros	50.806,02
37.239.983-7	AIOP	Contribuição empresa e RAT	192.712,51
Total			372.079,44

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 01/10/2009 (AR de fl. 23) e apresentou sua impugnação em 30/10/2009 (fls. 28/29), acompanhada de documentos (fls. 30/43), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 51):

(...)

2. O Contribuinte apresentou impugnação tempestiva, fls. 26/27, acompanhado dos documentos de fls. 28/41 com as seguintes alegações, em suma:

2.1. Preliminarmente menciona e esclarece que recebeu várias intimações para apresentar livros, documentos e informações, que foram atendidas parcialmente, porque nem tudo foi localizado, razão pela qual foi solicitado, mais de uma vez, prazo adicional, que foi concedido pela Auditora Fiscal e que toda a documentação encontrada foi apresentada, afirmando, quanto aos livros que "*caso ainda seja possível, faremos a reimpressão do livro diário e razão contábil para entregar no local, daí e hora mareada pelos Senhores*" (fls. 27).

2.2. No mérito informa que a empresa existe "*a dezena de anos e sempre foi adimplente e responsável em relação aos encargos sociais e tributários*".

2.3. Acrescenta que, ao contrário do que prevê a Lei 8.212/91 e Decreto 3.048/99, em nenhum momento recusou ou sonegou informação, justifica que o que houve foi um "*momento administrativo adverso, que já foi sanado*", tudo está disponível e que, nos termos do inciso LVII do art. 5º da Constituição Federal deve prevalecer a presunção de inocência da parte acusada, cabendo à acusadora a prova.

3. Em seu pedido requer o acolhimento de sua impugnação e o cancelamento do débito fiscal.

Da Decisão da DRJ

A 13ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 05 de agosto de 2010, no acórdão nº 16-26.209 (fls. 50/54), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 50):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

Ementa:

Constitui infração a não exibição de livros e documentos relacionados com as contribuições sociais necessários à fiscalização, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da

realidade ou que omita a informação verdadeira, nos termos do art. 33, § 2º e 3º da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 04/05/2012 (fls. 58/59 e 63) e interpôs recurso voluntário em 01/06/2012 (fls. 61/79), acompanhado de documentos (fls. 80/248), alegando o que segue:

(...)

III – DO DIREITO

III.1 – DO PAGAMENTO

Inicialmente, impede destacar que a manutenção da exigibilidade do crédito tributário é indevida, em que pese os fundamentos da 13ª Turma da DRJ/SP, tendo em vista que a Recorrente já adimpliu os referidos valores declarados na folha de pagamento dos meses de janeiro a dezembro de 2004, relativos a Contribuições de Empresas, Segurados e Terceiros, consoante atesta os respectivos comprovantes de pagamento das GPS (Guias da Previdência Social) anexados a este recurso (DOC. 03).

O suposto débito relativo ao Auto de Infração nº 37.230.762-0 não pode subsistir, uma vez que a modalidade do pagamento extingue peremptoriamente o crédito tributário, consoante redação do inciso I, do artigo 156 do Código Tributário Nacional:

(...)

Assim, o devedor, em tempo e lugar devidos, uma vez realizada a prestação que lhe incumbia perante o credor, libera-se do cumprimento de toda e qualquer obrigação, de forma que, exatamente como ocorre *in casu* e demonstram os comprovantes de pagamento em anexo, o Requerente adimpliu corretamente a sua obrigação, pelo pagamento exato dos valores exigidos pela Receita Federal.

(...)

No momento da fiscalização, a respeitável Autoridade Fiscal, na análise da documentação da Recorrente, desconsiderou os comprovantes de pagamento do respectivo ano de 2004. Como resultado, procedeu à lavratura de autos de infração pela suposta ausência de pagamento de contribuições previdenciárias (segurados, terceiros, empresa e RAT), quando, na realidade, não haveria que se falar em descumprimento de obrigação alguma, eis que os valores tidos como exigíveis já haviam sido devidamente adimplidos na exata data de seu vencimento.

Desse modo, a d. Autoridade Fiscal não poderia ter procedido ao arbitramento de tais valores e desconsiderado por completo o seu pagamento, tendo em vista que sua conduta deveria pautar-se na presunção de veracidade, o que no caso em concreto não ocorreu, tendo em vista que o arbitramento resultante em 06 (seis) autos de infração, cuja somatória se dá em aproximadamente R\$ 373.000,00 (trezentos e setenta e três mil reais), revelou-se economicamente desproporcional à Recorrente, já que a d. Autoridade Fiscal desconsiderou a realidade dos efetivos pagamentos, gerando uma presunção tributária arbitrária!

Nesse sentido, impende destacar que até mesmo a presunção, como no caso do arbitramento, deve guardar relação de estrita observância aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, não podendo o servidor público desconsiderar a realidade do contribuinte. Não é demasiado ressaltar, aliás, que os comprovantes não foram pagos neste ano ou há 4 anos atrás, mas foram pagos em tempo e lugar devidos, comprovando inequivocamente o adimplemento da obrigação tributária.

Se houve a mínima consideração em relação aos pagamentos já efetuados, este débito tributário supostamente declarado como devido não existiria, ou caso fosse o

entendimento da nobre Autoridade Fiscal ter apurado um valor distinto do declarado pela Recorrente, ela teria lançado a diferença dos valores já recolhidos em detrimento aos então apurados, e não exigi-los em sua integralidade, como se não houvesse ocorrido pagamento algum.

Neste caso, resta evidente que a conduta adotada pela d. Autoridade Fiscal foi desproporcional e irrazoável, pois se houvesse considerado os pagamentos efetuados o presente auto de infração não teria um valor vultoso.

(...) a mera existência de divergências entre os valores informados em DIPJ e GFIP, acaso existentes, não justificam a imposição de penalidade tão gravosa ao contribuinte, como é o caso do arbitramento, mormente ignorando-se a existência de pagamento das aludidas contribuições tidas como devidas, as quais consubstanciaram o cerne de todo o procedimento fiscal.

A omissão em relação à análise dos comprovantes de pagamento prejudicou severamente a Recorrente, uma vez que, se houve a apuração dos valores em guia GPS e esta foi devidamente recolhida, não poderia a Administração Fazendária Federal exigir novamente o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, bem como das obrigações acessórias totalmente indevidas.

Faz-se a ressalva de que a d. Autoridade Fiscal, se houvesse considerado os pagamentos, não poderia ter lançado valores vultuosos, tendo em vista que a apuração realizada, ainda que tenha se utilizado de arbitramento corresponde praticamente ao valor já recolhido.. Se houvesse sido considerado quando da realização do procedimento fiscalizatório todos os comprovantes de pagamento, estar-se-ia na seara de existência de meras "diferenças", as quais, todavia, não implicariam em existência de crédito de superior ao montante de R\$ 12.888,44 (doze mil, oitocentos e oitenta e oito reais e quarenta e quatro centavos), conforme tabela ilustrativa abaixo, valor este menos oneroso do que a o atual cenário fiscal.

(...)

Por outro lado, se não houvesse ocorrido tal arbitramento irrazoável e/ou desproporcional, tendo a d. Autoridade Fiscal aceitado os documentos fiscalizados como corretos, bem como considerando os comprovantes de pagamento, sequer haveria que se falar em, diferenças ou valores em aberto em relação ao Fisco, muito pelo contrário! Nesse caso, a situação não seria de prejuízo à Recorrente, mas sim na existência de valores recolhidos a maior ao Fisco Federal, ou seja, esta teria direito à restituição no valor de R\$ 10.607,94 (dez mil, seiscentos e sete reais e noventa e quatro centavos).

(...)

Desta feita, seja em quaisquer dos dois cenários acima demonstrados, isto é, seja a considerar-se (i) os valores supostamente devidos por ocasião do arbitramento, ou mesmo (ii) a se considerar os valores calculados com base na folha de pagamento — os quais, como afirmado — refletem com fidelidade a ocorrência dos fatos geradores à época — a Recorrente não poderia ser considerada como devedora de valores tão desproporcionais como aqueles que ora lhe são imputados.

É imperioso ressaltar que o *bis in idem* é absolutamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico pátrio! Assim, a manutenção da exigência do crédito tributário em questão, em detrimento à existência de pagamento, implicará na inequívoca conclusão de que haverá duplicidade de recolhimento aos cofres públicos de mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador, o que não pode ser tolerado.

Em face dos argumentos expostos, resulta clara a conclusão acerca da impossibilidade de exigência das contribuições ora guerreadas ante a existência de uma das causas mais fundamentais relativas à extinção da obrigação, qual seja, o seu adimplemento pelo pagamento, na forma artigo 156 inciso I do CTN cuja existência foi eminentemente ignorada pela d. Autoridade Fiscal, a qual acabou por penalizar indevidamente a ora Recorrente, em conduta manifestamente arbitrária e desprovida de razoabilidade, sob pena, ainda, de se incorrer em odioso *bis in idem*.

III.2 — DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A autuação fiscal ora combatida se deveu ao descumprimento de não apresentação dos livros diário e razão solicitados através de Termo de Intimação relativos ao período de 01/2004 a 12/2004.

Há que se ressaltar, porém, considerando-se todos os argumentos anteriormente descritos, como houve o efetivo pagamento das obrigações por parte da Recorrente, conforme se demonstra os documentos anexados, a obrigação acessória também não pode subsistir, eis que se trata de mero dever instrumental atrelado à própria existência da obrigação principal.

Não pode ser o contribuinte compelido a pagar uma obrigação acessória, a qual foi motivada pelo suposto não recolhimento do tributo, haja vista que houve total adimplemento da obrigação principal. (...)

Colaciona doutrina.

A obrigação tributária acessória, como afirmado, possui caráter instrumental, formal e acessório à obrigação principal, intimamente ligado a esta, conforme disposto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional:

(...)

Desse modo, é possível concluir que a obrigação acessória não possui fato gerador próprio, mas são meros deveres instrumentais que o sujeito ativo deve observar ao praticar uma conduta prevista na legislação, pois tem a finalidade de viabilizar o cumprimento das obrigações principais, dela não podendo se dissociar.

Portanto, pela argumentação acima exposta não há como permitir a manutenção da exigência do crédito tributário em questão, tendo em vista que a Recorrente em, tempo e lugar devido adimpliu a sua obrigação tributária, o que implica na extinção da obrigação principal, conforme artigo 156, inciso I do CTN, demandando, como consequência, a extinção da obrigação acessória em tela, cuja exigência, nessa seara, também se revela descabida.

III.3 — DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

A multa aplicada pela d. Autoridade Administrativa, à razão do valor cobrado pela Recorrida, não é proporcional à infração supostamente cometida pela Recorrente, razão pela qual esta configura um caráter confiscatório, prática vedada pela nossa Constituição Federal, em seu artigo 150, IV:

(...)

Colaciona jurisprudência TRF da 4ª Região e do STF e doutrina.

Desse modo, ainda que subsistissem razões para as autuações, o percentual da multa aplicada à Recorrente é extremamente abusivo, delineando um caráter confiscatório da mesma, prática expressamente vedada em nossa Constituição Federal, devendo, portanto, ter seu valor reduzido ao considerado adequado e proporcional à infração a qual - equivocadamente, ressalte-se - lhe foi imputada.

III.4 — DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

No processo administrativo tributário é imperioso destacar a prevalência do princípio da verdade material, uma vez que cabe à Administração buscar a efetiva ocorrência dos fatos geradores.

Dessa forma, toda e qualquer prova que implique a demonstração da verdade material deve ser observada a qualquer momento, tendo em vista que, se a prova é tão cabal, possuindo o condão de demonstrar que aquele suposto débito cobrado pelo Fisco é inexistente em virtude do pagamento, não pode a Administração Fazendária desconsiderar os documentos acostados.

Colaciona jurisprudência administrativa e doutrina.

No caso em concreto, a busca pela verdade material pela Recorrente se justifica para demonstrar a impossibilidade ter sido realizado arbitramento *in casu*, I, o que só pode ser obtido mediante averiguação análise de provas cabais (comprovantes de pagamento) e *indispensáveis*, as quais permitem **concluir que o crédito ora tido como exigido encontra-se extinto**, na forma do artigo 156, inciso I, do CTN.

Não se pode olvidar que o arbitramento também é regido pelo princípio da verdade material e, principalmente, dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, de modo que o arbitramento somente seria razoável se a Administração Fazendária houvesse considerado os comprovantes de pagamento das GPS relativos ao período de janeiro a dezembro de 2004.

Ora, Nobres Julgadores, houve total desconsideração acerca dos comprovantes de pagamento, devendo ressaltar-se que o débito total da Recorrente, relativo aos 06 autos de infração combatidos, importa em quase o triplo do que foi anteriormente pago em 2004., Note-se que somente juros e a multa elevaram o valor a um patamar astronômico, completamente fora da capacidade econômica da Recorrente.

Assim sendo, a Recorrente entende que é indispensável que as provas acostadas sejam analisadas, principalmente os comprovantes de pagamento que atestam a efetividade do adimplemento da obrigação tributária, evitando-se que a Recorrente esteja sujeita ao duplo recolhimento feito ao Fisco, em estrita observância ao princípio da verdade material na apuração da exigência desses supostos créditos tributários.

Em conclusão, entende a Recorrente que logrou êxito em demonstrar a procedência de suas razões, o que demanda o provimento do presente recurso, para que, reformando-se a r. decisão proferida pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil, seja reconhecida a insubsistência da autuação fiscal lavrada.

IV — DO PEDIDO

Ante o exposto, requer seja recebido e acolhido o presente recurso, bem como seja declarada a insubsistência e improcedência do Auto de Infração nº 37.230.762-0, tendo em vista os documentos apresentados que confirmam o pagamento efetuado pela Recorrente durante o período de janeiro a dezembro de 2004, a fim de que seja reconhecida a extinção do crédito tributário em testilha, cancelando-se, como consequência, a exigência fiscal combatida.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em linhas gerais, no recurso apresentado, o contribuinte insurge-se alegando que o auto de infração não pode subsistir pelos seguintes motivos:

- i) já ter adimplido os referidos valores declarados em folha de pagamento dos meses de janeiro a dezembro de 2004, consoante atesta as GPS anexadas ao recurso;
- ii) a autoridade fiscal não poderia ter procedido o arbitramento de tais valores e desconsiderado por completo o seu pagamento;

- iii) a omissão em relação à análise dos comprovantes de pagamento prejudicou severamente o Recorrente, uma vez que, houve apuração dos valores em guia GPS e esta foi devidamente recolhida;
- iv) se tivessem sido considerados os pagamentos, ainda que se tenha utilizado do arbitramento, estar-se-ia na seara da existência de meras “diferenças”;
- v) por outro lado, se não houvesse ocorrido o arbitramento, sequer haveria diferenças, mas sim, a existência de valores recolhidos a maior pelo contribuinte;
- vi) a manutenção da exigência do crédito tributário implicará na inequívoca conclusão de que haverá duplicidade de recolhimento aos cofres públicos de mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador;
- vii) aduz que a multa aplicada é desproporcional à infração supostamente cometida, configurando um caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150, inciso IV e
- viii) invoca o princípio da verdade material entendendo ser indispensável a análise das provas acostadas, principalmente os comprovantes de pagamento que atestam a efetividade do adimplemento da obrigação tributária.

Cumpra consignar que em virtude do tópico “do caráter confiscatório da multa aplicada” ter sido acrescentado pelo contribuinte em suas razões, apenas no recurso voluntário, não será conhecido, por ofensa ao disposto nos artigos 16, 17 e 33 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972¹, por configurar verdadeira inovação à lide.

¹ 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)

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. (Redação dada 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. (Redação dada 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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

PRELIMINAR**Da Decadência das Obrigações Acessórias**

Antes de adentrar-se na análise das questões meritórias do processo, convém tecer as seguintes considerações em relação à decadência das obrigações acessórias, tendo em vista o reconhecimento, nos autos em que se discutem as obrigações principais, da decadência do lançamento em relação às competências de 1/2004 até 9/2004, com base no artigo 150, § 4º do CTN.

O Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabeleciam os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciária em 10 (dez) anos e editou a Súmula Vinculante nº 08:

Súmula Vinculante nº 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Desse modo, como os demais tributos, as contribuições previdenciárias sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no artigo 173 do CTN², pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no artigo 150, § 4º do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado neste órgão colegiado, objeto da Súmula CARF nº 148, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 148**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Releva notar, ainda, que também encontra-se consolidado o entendimento acerca do termo inicial do prazo decadencial, objeto da Súmula CARF nº 101, a seguir:

Súmula CARF nº 101**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014**

§ 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

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) (Produção de efeito)

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Tecidas essas considerações necessárias, observa-se que no caso dos presentes autos, a multa foi aplicada em valor fixo, cujo montante independe do número de infrações cometidas, conforme dispõem os artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212 de 1991, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, o que significa dizer que o reconhecimento da decadência parcial nos processos em que se discutem as obrigações principais não influencia no valor da penalidade aplicada, razão pela qual não há decadência a ser reconhecida.

MÉRITO

Da Obrigação Acessória e do seu Descumprimento

O motivo da autuação, segundo consta no Relatório Fiscal da Infração (fl. 24), foi o fato da empresa ter deixado de apresentar os livros diário e razão solicitados no Termo de Início da Ação Fiscal e TIF 001, infringindo a Lei nº 8.212 de 1991, artigo 33, §§ 2º e 3º, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999.

A multa aplicada está prevista na Lei 8.212, de 24/12/1991, artigos 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3048, de 06/05/1999, artigo 283, inciso II, alínea "j" e artigo 373, atualizada pela Portaria Interministerial MPF/MF nº 48 de 12 de fevereiro de 2.009, artigo 8º Inciso V e equivale ao valor de R\$ 13.291,66 (Treze mil duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), conforme informação no Relatório da Aplicação da Multa (fl. 25).

Depreende-se da reprodução acima que a presente autuação decorreu do fato de não terem sido apresentados os livros diário e razão.

A fiscalização, a partir da análise dos valores constantes na DIPJ (Declaração de Informação Econômico Fiscal de Pessoa Jurídica) do ano-calendário de 2004, identificou que o contribuinte informou de forma inexata ou omissa nas GFIPs do período de 1/2004 a 12/2004, a totalidade dos pagamentos efetuados a seus próprios segurados empregados. Instado a apresentar a composição desses valores, deixou de atender ao solicitado, razão pela qual, a diferença entre a soma dos itens declarados na DIPJ e os valores declarados em GFIP foram considerados como remuneração de segurados empregados não declarados e lançados em autos de infrações próprios (processos nº 19515.003657/2009-01 - AI – DEBCAD 37.239.983-5 – patronal e RAT), 19515.003655/2009-12 - AI – DEBCAD 37.239.981-9 – segurados e 19515.003656/2009-59 - AI – DEBCAD 37.239.982-7 – terceiros).

Desse modo, o argumento de defesa do Recorrente, pautado basicamente na inexistência de diferenças, sob a alegação de já ter adimplido os referidos valores declarados em folha de pagamento dos meses de janeiro a dezembro de 2004, se mostra totalmente equivocado.

Delineia-se oportuno lembrar os fundamentos da decisão recorrida, com a reprodução do seguinte excerto (fls. 52/53):

(...)

5. Trata-se aqui de autuação lavrada pela Fiscalização por infração ao art. 33, § 2º da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, por não ter a empresa apresentado os livros contábeis, consoante Relatório Fiscal da Infração, fls.

07, documentos estes solicitados através de Termos de Intimação cujas cópias foram juntadas no Auto de Infração relativo ao descumprimento de obrigações principais (contribuições da empresa, DEBCAD nº 37.261.322-5) às fls. 47/60.

5.1. A Lei 8.212/91, em seu art. 33, em especial nos seus §§ 2º e 3º, sempre foi clara quanto à obrigação da empresa apresentar os livros e documentos solicitados pela fiscalização.

5.2. Observa-se que tal dispositivo teve sua redação modificada pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941 /2009, mas, a essência da obrigação foi mantida, senão vejamos:

Art. 33. ...

§ 2º A empresa, 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 exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições** previstas nesta Lei (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifamos)

5.3. Assim, a infração por descumprimento da obrigação acessória prevista em lei é materializada com a falta de apresentação de livro ou documento ou pela apresentação de documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, independentemente do descumprimento de obrigação principal.

5.4. Cumpre consignar que a obrigação tributária acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer). O atendimento às obrigações acessórias objetiva dar meios ao Fisco para investigar e controlar o recolhimento dos tributos (obrigação principal), tendo, desta sorte e conforme previsto, caráter instrumental.

5.5. Nesses termos, e especificamente sobre a obrigação acessória ora discutida, a exigência tributária decorrente da autuação pelo seu descumprimento somente poderia ser questionada pelo contribuinte se comprovasse que a solicitação era descabida, ou seja, que não estaria obrigada a apresentar os documentos solicitados.

5.6. No presente caso, a impugnante confirma que não apresentou os livros contábeis, previamente solicitados, durante a Fiscalização, apesar de seus esforços e a despeito, inclusive da dilação de prazo concedido pela Auditora Fiscal.

5.7. Neste sentido, veja-se o que afirmou em sua peça de defesa, quanto aos livros, "caso ainda seja possível, faremos a reimpressão do livro diário e razão contábil para entregar no local, daí e hora marcado pelos Senhores" (fls. 27).

5.8. Em suma, a infração em tela foi consumada quando da não apresentação de livros e documentos à Fiscalização, não se confunde com outras obrigações tributárias e, ao contrário do que alega a impugnante, nos termos da legislação referenciada, independe de recusa deliberada ou sonegação, nem aqui se trata de possível aplicação de presunção em favor do acusado.

5.9. Assim, diante da não apresentação da documentação pelo contribuinte intimado, bem agiu o Auditor Fiscal. Isso porque não é demais acrescentar o que dispõe o art. 142 do CTN. Consoante referido dispositivo, temos, normativamente, o lançamento como *"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível"*.

5.10. O lançamento do crédito tributário é ato vinculado e obrigatório (artigos 3º e 142, parágrafo único, do CTN): o ato deverá ser presidido pelo princípio da legalidade e ser praticado nos termos, forma, conteúdo e critérios determinados pela lei, (esta em sentido amplo) estando desprovido de qualquer margem de discricionariedade, sendo obrigatória e indispensável a sua execução, pois a lei não deixa espaço à subjetividade na ação da autoridade administrativa para escolher lançar ou não lançar, o que lançar e a forma de lançar. É ato mediante o qual se declara o acontecimento de fato jurídico tributário, identifica-se o sujeito passivo da relação tributária e se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável.

5.11. É de se concluir, por tudo o exposto, que tanto em relação às preliminares como no mérito o Auto de Infração deve ser mantido como lançado.

6. Ainda cumpre apreciar a informação de que, se possível, faria a reimpressão do livro diário e razão contábil para entregar no local e hora marcada por aqui estabelecida.

6.1. Os atos processuais deverão ser realizados nos prazos prescritos em lei.

6.2. O prazo para impugnação e apresentação de documentos é de 30 (trinta) dias, conforme art. 15 do Decreto 70.235/72 e itens 1. e 3.3. do anexo denominado Instruções para o Contribuinte — IPC (fls. 02).

6.3. A apresentação posterior de provas, em se tratando de processo administrativo fiscal, está regulada no art. 16 do Decreto nº 70.235/72. E assim, cabe dizer que a juntada de documentos, bem como o pedido de diligências, perícia, indicação de perito e quesitos devem ser apresentados na impugnação (art. 16, IV e § 4º do Decreto 70.235/72), restando precluso o direito de a impugnante fazer uso de outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência das hipóteses previstas no referido § 4º, sendo certo que no presente caso não foram observados tais requisitos.

6.4. Nestas condições, não há razão legal para que seja deferido o pleito da impugnante, mesmo porque, a presente infração resta consumada quando da não apresentação durante a ação fiscal.

(...)

Extrai-se da reprodução acima que a infração por descumprimento da obrigação acessória prevista em lei é consumada com a falta de apresentação de livro ou documento ou pela apresentação de documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, independentemente do descumprimento de obrigação principal, não se confunde com outras obrigações tributárias e independe de recusa deliberada ou sonegação, nem se trata de possível aplicação de presunção em favor do acusado.

Diante desta inafastável ilação, resta concluir que não podem ser acolhidas as alegações do contribuinte, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Jurisprudência e Decisões Administrativas

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pela Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

No que diz respeito à jurisprudência apresentada pelo Recorrente, cabe esclarecer que os efeitos das decisões judiciais, conforme artigo 503 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), somente obrigam as partes envolvidas, uma vez que a sentença judicial tem força de lei nos limites das questões expressamente decididas.

Além disso, cabe ao conselheiro do CARF o dever de observância obrigatória de decisões definitivas proferidas pelo STF e STJ, após o trânsito em julgado do recurso afetado

para julgamento como representativo da controvérsia, consoante disposição contida no artigo 62³ do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

De aduzir-se, em conclusão, que a jurisprudência trazida aos autos pelo Recorrente não vincula este julgamento na esfera administrativa.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio instaurado com a impugnação ao lançamento e na parte conhecida em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos

³ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)