

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

Processo nº 37311.000158/2006-80
Recurso nº 248.828 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.770 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de dezembro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente COMÉRCIO DE VEÍCULOS E MOTOCICLETAS JUNDIAI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 20/12/2005

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CFL 34. LEGALIDADE.

A empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, em contas individualizadas, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como o montante das contribuições, descontadas dos segurados e o da empresa, além dos totais recolhidos por estabelecimento do sujeito passivo, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o Auto de Infração cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a tipificação infracional, a descrição da conduta infratora perpetrada, os critérios adotados para a quantificação da penalidade pecuniária aplicada, as circunstâncias atenuantes e agravantes da infração, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico.

NEGATIVA DE PRODUÇÃO DE PROVAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

No rito do Processo Administrativo Fiscal, o sujeito passivo não tem que protestar pela produção de provas documentais, mas, sim, produzi-las em sede de impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses excepcionalmente previstas no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. COMINAÇÃO DE PENALIDADES. LEI Nº 8.212/91. LEGALIDADE.

As penalidades impostas pela infringência de qualquer dispositivo constante na Lei nº 8.212/91 encontram-se cominadas na própria Lei de Custeio da Seguridade Social e não em seu Regulamento, o qual, apenas, dispõe sobre a forma como a multa será aplicada, em função da gravidade da infração.

INVESTIGAÇÃO DE BOA-FÉ, DOLO OU CULPA DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

É juridicamente irrelevante para a caracterização da legalidade, legitimidade e procedência da autuação o exame do elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que haja desaguado no descumprimento das obrigações acessórias previdenciárias que deram ensejo à lavratura do Auto de Infração correspondente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

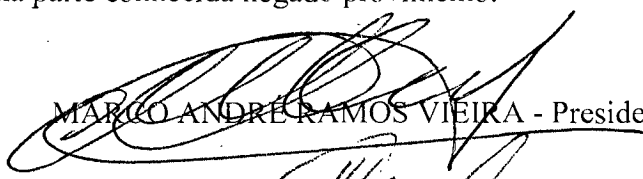
No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

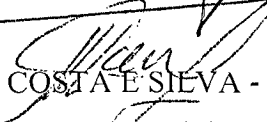
Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em conhecer parcialmente do recurso voluntário, e na parte conhecida negado provimento.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Presidente


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento, os conselheiros Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago D'Ávila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).

Relatório

Período de apuração no MPF: Fevereiro/1999 a Agosto/2005.

Data da lavratura da Auto de Infração: 20/12/2005

Data da Ciência do Auto de Infração: 22/12/2005

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os pagamentos efetuados a João Alberto Caetano, Alexandre Novak, Nelson Alberto, Humberto Trevisan Jr. , Erik Soares de Brito e André Vendrame, na competência julho/2004, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 06.

CFL - 34

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de

todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Relata o auditor fiscal autuante que o contribuinte não lançou em sua escrita contábil, no mês de julho de 2004, em conta própria para apropriação de remuneração a segurados, os valores pagos a João Alberto Caetano (R\$ 791,57); Alexandre Novak (R\$ 1.057,78), Nelson Alberto (R\$ 214,90); Humberto Trevisan Jr. (R\$ 1.157,19); Erik Soares de Brito (R\$ 430,95) e André Vendrame (R\$ 577,37), valores pagos conforme recibos enviados à fiscalização da Previdência Social pelo Ministério Público do Trabalho - Procuradoria Regional do Trabalho - 15ª Região, acompanhados do ofício Codin nº 57945, de 05/10/2005.

A multa foi aplicada em seu valor mínimo, em harmonia com as disposições inscritas nos artigos 283, II, "a" e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com os valores atualizados pela Portaria 822, de 11/05/2005.

Não constam Autos de Infração anteriores a serem considerados para fins de reincidência e não ocorreram circunstâncias agravantes.

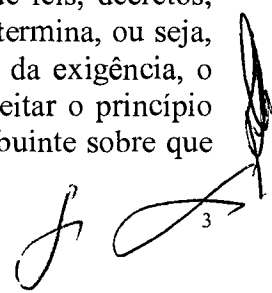
Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 32/45.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Jundiaí/SP lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 82/87, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 26 de junho de 2006, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 92.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 90/103, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o auditor fiscal autuante era incompetente para lavrar o Auto de Infração em julgo, eis que se aposentou e retornou à atividade por força da Portaria MPS nº 1.491, de 30 de dezembro de 2004, em afronta ao art. 37, II da Constituição Federal. Aduz que a aposentadoria implica a cessação do contrato de trabalho, e que a reversão por meio de simples Portaria fere ao princípio da investidura mediante concurso público.
- Que o indeferimento de realização de diligência e de perícia contábil fere o devido processo legal, o contraditório pleno e a prova ampla, o que implicaria nulidade da decisão recorrida, em razão do cerceamento de defesa.
- Alega que a fundamentação legal da autuação, o relatório fiscal da infração e da aplicação da multa é um amontoado de leis, decretos, etc., que não corresponde exatamente ao que a lei determina, ou seja, citar com clareza e objetividade o fundamento legal da exigência, o que implicaria nulidade do lançamento por não respeitar o princípio da tipicidade, que tem por finalidade aclarar o contribuinte sobre que



tipo de tributo lhe está sendo exigido, demarcando-lhe, ainda, de forma a não deixar dúvida, todos os elementos que integram a regra matriz de incidência tributária.

- Que as exigências anteriores ao ano de 2000 não devem subsistir, uma vez que foram atingidas pelo fenômeno da decadência nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.
- No mérito, alega que regularizou a situação antes de realizada a autuação. Aduz que cópias do diário e do razão foram entregues à Auditora Fiscal, consoante documentos juntados. Acrescenta que as cópias de seus livros contábeis que fazem prova plena da idoneidade de seus registros, uma vez que estão rubricados por contador que é responsável legal por sua escrituração conforme previsão do artigo 1182 do Código Civil.
- Que agiu de boa-fé, pois os recolhimentos foram realizados e os fatos geradores foram declarados em GFIP.

Ao fim, requer a integral reforma da decisão recorrida.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 26/06/2006, segunda-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na terça-feira seguinte, diga-se, 27/06/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 24 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Alega o Recorrente que o auditor fiscal autuante era incompetente para lavrar o Auto de Infração em julgo, eis que se aposentou e retornou à atividade por força da Portaria MPS nº 1.491, de 30 de dezembro de 2004, em afronta ao art. 37, II da Constituição Federal. Aduz que a aposentadoria implica a cessação do contrato de trabalho, e que a reversão por meio de simples Portaria fere ao princípio da investidura mediante concurso público.

Compulsando a impugnação ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem ao menos indiretamente, aventada pelo impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo

processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*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)*

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham no Processo Administrativo Fiscal o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a cabo no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado no expressamente no Auto de Infração, a fl. 01, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte, a fls. 2/3.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente com uma decisão proferida por um órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Por tais razões, a matéria pertinente à competência do auditor fiscal autuante não será conhecida por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço parcialmente.

3. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

3.1. DA ALEGADA DECADÊNCIA

O Recorrente pugna pela nulidade do procedimento fiscal, por ter se operado a decadência.

A súplica acima clamada não encontra eco no ordenamento jurídico pátrio.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - "São inconstitucionais o 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".

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa

oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 20 de dezembro de 2005, este alcançaria todas as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/1999, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

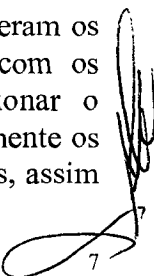
Considerando que o vertente Auto de Infração foi lavrado em razão de descumprimento de obrigação acessória referente à competência julho de 2004, não demanda áurea mestria concluir que a obrigação instrumental em julgo não se houve ainda por finada pela algosaria do instituto da decadência tributária.

3.2. DO INDEFERIMENTO DE PERÍCIA

O Recorrente focaliza ainda sua inconformidade no fato de não ter sido deferida a produção de prova pericial requerida na impugnação, o que constituiria a seu sentir cerceamento de defesa, por negar-lhe o direito ao contraditório, à ampla defesa, violando-se assim o devido processo legal.

O apelo acima postado não tem condições de êxito.

Os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, sob cuja égide ocorreram os fatos ora em apreciação, estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim



como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 15. A impugnação, **formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. (grifos nossos)*

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 8.748/93)

*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 8.748/93) (grifos nossos)*

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

*§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.** (Incluído pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

(...)

*§4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

*§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.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

No caso presente, o Autuado limitou-se, no item 36 de seu instrumento de impugnação, a fl. 45, a requerer a produção de prova pericial e de diligências, sem observar os requisitos essenciais fixados no inciso IV do art. 16 supra, sendo portanto, imperiosa a incidência do preceito inscrito no §1º do suso transcrito dispositivo legal, impondo-se que seja considerado como não formulado o aventado pedido de perícia e de diligências.

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 16 do precitado decreto não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

A todo ver, no rito traçado pela lei para disciplinar o Processo Administrativo Fiscal não há espaço pelo protesto de produção de provas, mas, sim, a sua imediata produção. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas na peça de defesa, instruindo o processo administrativo, sob pena de preclusão, a teor do §4º do art. 16 do aludido Decreto nº 70.235/72.

Ademais, ao fixar as regras básicas para a impugnação administrativa, o citado decreto outorga à autoridade julgadora de primeira instância a faculdade de indeferir as perícias requeridas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.
(Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

Assim, mesmo que fossem atendidos os requisitos essenciais previstos na norma positiva acima desfiada, é facultado à autoridade julgadora *a quo* indeferir as perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Diante desse quadro, não constatamos qualquer irregularidade a amparar a alegação de cerceamento de defesa tão veementemente esposada pelo Recorrente, tampouco, vislumbramos a existência de vícios de ilegalidade a inquinar o lançamento ora em debate.

3.3. DO CERCEAMENTO DE DEFESA.

A recorrente alega que a fundamentação legal da autuação, o relatório fiscal da infração e o da aplicação da multa é um amontoado de leis, decretos, etc., que não corresponde exatamente ao que a lei determina, ou seja, citar com clareza e objetividade o fundamento legal da exigência, o que implicaria nulidade do lançamento por desrespeitar o princípio da tipicidade, que tem por finalidade aclarar o contribuinte sobre que tipo de tributo lhe está sendo exigido, demarcando-lhe, ainda, de forma a não deixar dúvida, todos os elementos que integram a regra matriz de incidência tributária.

A rogativa do Recorrente não merece acolhida.

A Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988, outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:



- a) *definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN estabeleceu um discrimen entre as obrigações definidas como principais e aquelas conceituadas como acessórias, estas decorrentes da legislação tributária, assim entendidas as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, ostentando por objeto tal espécie de obrigação tributária as prestações, positivas ou negativas, fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O marco primitivo da fundamentação legal em que se sustentam as obrigações tributárias estabelece, outrossim, que a ocorrência de violação a qualquer obrigação acessória tem natureza objetiva, sendo bastante e suficiente para a sua caracterização a mera inobservância de seus preceitos.

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente Auto de Infração, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Malgrado a norma legal acima transcrita se refira expressamente ao descumprimento de obrigação principal, o mesmo esmero na discriminação clara e precisa dos fatos geradores e dos períodos a que se referem deve ser observado em relação ao

descumprimento de obrigação acessória, em atenção ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No presente caso, mediante a lavratura do Auto de Infração nº 35.707.037-2 foi apurada violação a obrigação tributária acessória prevista no art. inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91, consistente no não lançamento em títulos próprios da contabilidade, no mês de julho de 2004, em conta própria para apropriação de remuneração a segurados, os valores pagos a João Alberto Caetano (R\$ 791,57); Alexandre Novak (R\$ 1.057,78) Nelson Alberto (R\$ 214,90); Humberto Trevisan Jr. (R\$ 1.157,19); Erik Soares de Brito (R\$ 430,95) e André Vendrame (R\$ 577,37). Tais valores forma apurados a partir de recibos enviados à fiscalização da Previdência Social pelo Ministério Público do Trabalho - Procuradoria Regional do Trabalho -15. Região, acompanhados do ofício Codin nº 57945, de 05/10/2005, cujas cópias encontram-se acostadas aos autos a fls. 14/19.

Todas as informações postadas no parágrafo precedente encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal, a fl. 06, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem.

De outro eito, as informações pertinentes ao cálculo da multa aplicada encontram-se dispostas no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, a fl. 07.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, permitindo ao autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e das razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há, portanto, qualquer obscuridade ou dúvida quanto à hipótese de incidência dos tributos objeto deste lançamento.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária acessória violada, a conduta omissiva que profanou a obrigação acessória em apreço, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal os critérios adotados para quantificação da penalidade pecuniária aplicada.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa à notificação.

Inexiste pois qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pelo recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

4. DO MÉRITO:

4.1. DA REGULARIZAÇÃO DAS FALTAS.



O recorrente alega ter regularizado a situação antes de realizada a autuação fiscal. Aduz que cópias do diário e do razão foram entregues à Auditora Fiscal, consoante documentos juntados. Acrescenta que as cópias de seus livros contábeis fazem prova plena da idoneidade de seus registros, uma vez que estão rubricados por contador, que é o responsável legal por sua escrituração, conforme previsão do artigo 1182 do Código Civil.

Os clamores ora bradados não merecem propagar.

Com efeito, o Recorrente promoveu a juntada de cópias do Livro Diário, fl. 53/54, referente à conta contábil nº 4.1.1.05.0003 - Outras Despesas Indedutíveis, demonstrando ter, mesmo com atraso de 14 meses, efetuado o lançamento contábil em debate.

Ocorre que a conduta ensejadora da lavratura do debatido Auto de Infração não se assentou na falta de escrituração de lançamentos, mas, sim, na não escrituração, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a obrigação acessória em estudo encontra-se fincada no art. 32, II da Lei nº 8.212/91, o qual determina terem as empresas, da mesma forma que os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, a obrigação instrumental de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Considerando tratar-se de competência do Poder Executivo a administração dos efeitos oriundos do citado comando legal, dentre eles, a verificação da observância de tal obrigação acessória imposta pela Lei, impõe-se que tal Poder Estatal seja o mais indicado para dispor sobre o assunto e regulamentar como se materializará, de fato, o comando normativo. Tal competência regulamentar deflui diretamente da Constituição Federal, a qual prevê, em seu art. 84, inciso VI, a competência privativa do Presidente da República expedir decretos para regulamentar as leis.

O decreto regulamentar tem por objetivo explicitar a norma contida na lei, estipulando procedimentos a serem realizados pelos contribuintes perante a administração para que o comando da lei se realize a contento, não podendo criar novas obrigações que não aquelas previstas na lei regulamentada.

Assim estatui o art. 99 do Código Tributário Nacional que o conteúdo e o alcance dos decretos restringir-se-á aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas no próprio CTN.

Nesse sentido, figura o art. 103 da Lei nº 8.212/91, *ipsis litteris*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 103. O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de sua publicação.

Ora, a Lei Ordinária nº 8.212, de 24 de julho de 1991, determinou que a empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mas... O que significa “lançar de forma discriminada”?

Esclarecendo o comando legal, o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, no exercício da competência que lhe foi conferida pela CF/88 e nos limites fixados pelo CTN, traçou o procedimento a ser seguido pelo obrigado, perante a administração tributária, visando à realização do comando normativo, assim dispondo:

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II- lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I- atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II- registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

Note-se que o inciso II do art. 225 do RPS não criou qualquer obrigação acessória, apenas transcrevendo na íntegra, conforme bem observado pelo recorrente, a redação assentada no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Esta, sim, criou a obrigação acessória, não o Regulamento.

Registre-se, por relevante, que o inciso II do §13 do mesmo art. 225 do RPS fixou, tão somente, como devem ser discriminados os fatos geradores de contribuições previdenciárias, ostentando tal norma caráter meramente procedimental, na medida em que

explicita como deve ser realizado, na prática da empresa, o comando inscrito genérica e hipoteticamente na norma legal.

É de bom alvitre ressaltar que as disposições regulamentares acima selecionadas não ultrapassam os limites erigidos pelo CTN, não conflitando com o teor normativo prescrito pelo art. 113, II c.c. art. 115, ambos do *codex* em foco.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo.

A IN INSS/DC nº100, de 18/12/2003, inserida no conceito de legislação tributária, na qualidade de norma complementar, impõe à empresa o encargo de manter à disposição do fisco os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil. Corolário de tais assentamentos, a contabilização em títulos próprios deve traduzir a forma de incidência de contribuição previdenciária, devendo observar uma coexistência harmônica com as folhas de pagamento.

IN INSS/DC nº100 de 18.12.2003

Art. 65. A empresa e a equiparada, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigadas a:

IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 7º e 8º e ressalvado o previsto no §9º, todos deste artigo;

§ 7º As exigências previstas no inciso III do caput e §6º não desobrigam a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§ 8º Estão desobrigados da apresentação de escrituração contábil:

I - as pessoas físicas equiparadas a empresa, previstas nos incisos I e VI do § 3º do art. 7º, inscritas no CEI;

II - o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu regulamento;

III- a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, e a pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), desde que escrevem Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§9º Para fins do disposto nos incisos III e IV do caput, a empresa deve manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil.



No caso vertente, o próprio Recorrente reconhece e declara que os fatos geradores objeto do litígio foram lançados na Conta nº **4.1.1.05.0003 - Outras Despesas Indedutíveis**, e não em um título adequado à contabilização de um fato impositivo previdenciário, divorciando-se dessarte da desejada compatibilidade com os termos impressos nas folhas de pagamento, frustrando assim os objetivos da lei e prejudicando uma atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despende uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce.

Não ressobram dúvidas, portanto, quanto à ocorrência de infração à legislação previdenciária e quanto à tipicidade da conduta perpetrada pelo Recorrente, bem como, quanto à legalidade do procedimento levado a cabo pela fiscalização, restando a penalidade aplicada em perfeita harmonia com o ordenamento jurídico vigente.

4.2. DA BOA FÉ.

Pondera o Recorrente ter agido de boa-fé, pois os recolhimentos foram realizados e os fatos geradores foram declarados em GFIP.

Tal argumentação é ineficaz

Fincamos os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris sive necessitatis* que ora se esculptura, nos dispositivos concretados no art. 113 do CTN, em excerto rememorado adiante para a melhor compreensão de seus fundamentos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

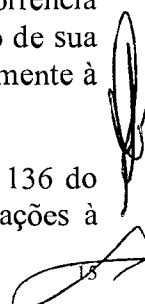
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Da mera leitura dos preceitos legais comandados na *Codex* Tributário, avulta que a legislação que disciplina a espécie ora discutida, não impôs, como pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária, qualquer interdependência com o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo.

Ao contrário, dispôs expressamente que tal obrigação surge com a ocorrência do fato gerador *ipso facto*. Mesmo em relação às obrigações acessórias, o simples fato de sua inobservância é suficiente para convolar a obrigação deste naipe em principal, relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo seu descumprimento.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão assentada no art. 136 do CTN, que exorta, com força de Lei Complementar, que a responsabilidade por infrações à



legislação tributária é independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Do marco primitivo da fundamentação legal acima delineada, advêm os preceitos norteadores da atividade fiscal neste comenos atacada, inseridos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo enunciado, na formatação exigida pelo §3º do art. 113 do CTN, assela-se firme no sentido de que a mera constatação de infração a qualquer dispositivo estampado na Lei Orgânica da Seguridade Social sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, variável em sua origem, independentemente de qualquer perquirição a respeito da subjetividade da conduta do infrator.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Categoricamente, assenta-se nas leis que disciplinam as obrigações tributárias acessórias a desnecessidade de se demonstrar o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que venha a desaguar no descumprimento das obrigações instrumentais nas situações aqui abordadas, sendo juridicamente irrelevante para caracterizar a legalidade, legitimidade e procedência da lavratura do correspondente Auto de Infração a investigação da boa-fé, do dolo ou da culpa do infrator.

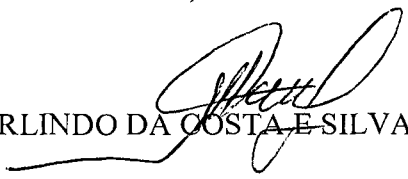
Outrossim, a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta de natureza eminentemente objetiva, independe do cumprimento ou não de qualquer obrigação principal eventualmente a ela associada, sendo, por conseguinte, irrelevante, que o obrigado tenha procedido corretamente ao recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator