



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.731359/2013-25
ACÓRDÃO	2003-006.903 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SITE EDITORA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2010

PERÍCIA E DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. INDEFERIMENTO.

Não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Conforme previsão da Súmula nº 163 deste CARF, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO ACERCA DA REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado

pela técnica da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS (CSP). OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. FOLHAS DE PAGAMENTO. PREPARO. PADRÕES E NORMAS EXIGIDOS. REMUNERAÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES. INCLUSÃO. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 30.

O contribuinte que descumprir o dever instrumental de preparar folhas de pagamento dentro dos padrões e normas exigidos, deixando de incluir parcelas integrantes e não integrantes das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, sujeita-se à penalidade prevista na legislação de regência.

CSP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. SEGURADOS. EMPREGADOS, AVULSOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. ARRECADAÇÃO. AUSENTE. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 59.

A empresa que deixar de arrecadar a contribuição devida dos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto das respectivas remunerações, sujeitar-se-á à penalidade prevista na legislação de regência.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. NÃO APRESENTAR ESCRITURAÇÃO DIGITAL. INAPLICABILIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Conforme entendimento sumulado no CARF, a multa prevista na Lei nº 8.218/91 não é cabível no caso de fiscalização das contribuições previdenciárias, justamente por existir lei específica tratando da penalidade envolvendo a não apresentação (ou apresentação deficiente) de documentos, qual seja, a própria Lei nº 8.212/91.

No caso de lançamento de multa efetuado com base no art. 57, inciso II, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (cuja orientação, desde a IN RFB nº 1.774, de 22/12/2017, foi no sentido de aplicar em seu lugar a penalidade do art. 12 da Lei nº 8.218/91), o racional é o mesmo: existe lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário interposto, rejeitar a preliminar de nulidade nele suscitada e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento, cancelando a multa por descumprimento da obrigação acessória correspondente ao CFL 25. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator) e Leonardo Nunez Campos, que deram provimento parcial em maior extensão, também cancelando as multas por descumprimento das obrigações acessórias correspondentes aos CFL 30 e 59. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Redator Designado do Voto Vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 165/182, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 147/161, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, referente à contribuição social patronal, SAT/RAT, dos segurados empregados e as destinadas a Terceiros, conforme descrito nos Auto de Infração DEBCAD 51.044.762-7, 51.044.763-5, 51.044.764-3 (fls. 03/26), bem como as multas por descumprimento de obrigação acessória CFLs 30, 59, 78 e 25, conforme Auto de Infração DEBCAD 51.044.765-1, 51.044.766-0, 51.044.767-8 e 51.044.768-6, de fls. 27/30, lavrados em 10/12/2013, referente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2010, com ciência do contribuinte em 13/12/2013, conforme assinatura nos próprios autos de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 384.445,13 (patronal), R\$ 140.411,80 (segurados), R\$ 74.690,75 (terceiros), já acrescidos de multa de ofício de 112,50% e juros de mora (até a lavratura), além das multas no valor de R\$ 1.717,38 (CFL 30), R\$ 1.717,38 (CFL 59), R\$ 12.760,00 (CFL 78), R\$ 15.000,00 (CFL 25).

De acordo com o relatório fiscal, de fls. 33/49, as obrigações tributárias principais levantadas envolvem as diferenças contributivas que têm origem nas remunerações de segurados obrigatórios da Previdência Social (empregados e contribuintes individuais), identificadas a partir do confronto dos dados declarados pelos contribuintes em declarações diversas.

Esclarece que as bases de cálculo foram constituídas por aferição indireta (arbitradas) a partir das informações obtidas nas RAIS, DIRFs e nas GFIPs, abatido os fatos geradores informados nas GFIP. Desta feita, apurou-se a diferença de remunerações pagas aos segurados empregados referente a competência 01/2010 a 12/2010 (Levantamento DC e SE), além da diferença de remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais referente a competência 09/2010 a 12/2010 (Levantamento CI e PS).

Sobre os citados levantamentos de diferenças remuneratórias, apurou a contribuição patronal + SAT/RAT, a contribuição dos segurados e as contribuições devidas a Terceiros, discriminando a fundamentação legal de cada uma.

Quanto à contribuição dos segurados, apontou que, *“por se tratar de uma aferição indireta, cobrou-se uma alíquota média e invariável correspondente a 8%”* relativa à parcela dos segurados empregados, e de 11% relativa à parcela dos contribuintes individuais (fl. 39), respeitando-se o teto previdenciário.

Esclareceu ter aplicado a multa de ofício de 75% agravada em 50% pelo fato de a empresa deixar de transmitir a Escrituração Contábil Digital – ECD ao SPED, tampouco apresentar à fiscalização os arquivos digitais referentes à sua contabilidade.

Quanto às multas por descumprimento de obrigações acessórias, valho-me do resumo elaborado pela DRJ de origem:

No tocante às imputações das obrigações acessórias descumpridas pelo contribuinte, a Auditoria aponta as legislações de regência (da norma impositiva e da aplicação da multa) bem como esclarece as condutas exigidas e não cumpridas, a saber: i) deixar de transmitir a escrituração contábil digital e/ou apresentar os arquivos contábeis em formato digital (CFL 25); ii) deixar de preparar folhas de pagamentos nos moldes estabelecidos para alguns dos segurados que lhes prestaram serviços (CFL30); deixar de arrecadar, mediante desconto em suas remunerações, a contribuição de alguns dos segurados que lhes prestaram serviços (CFL59); iv) apresentar com incorreções e omissões de fatos geradores as GFIPs(CFL78).

A fiscalização também lavrou uma Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), conforme Portaria RFB nº 2439 de 21/12/2010, em função da ocorrência, em tese, de crime de

sonegação de contribuição social previdenciária, previsto no art.337-A, Inciso I, do Código Penal e do Crime Contra a Ordem Tributária, capitulado no art. 1o., da Lei 8.137/1990.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 114/128, em 09/01/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

I – Da não inclusão de verbas indenizatórias na base-de-cálculo das contribuições lançadas:

Sob esse título tece considerações acerca dos pagamentos do adicional constitucional de 1/3 das férias, das férias gozadas, do aviso prévio indenizado, do auxílio doença/acidentário nos primeiros quinze dias de afastamento, das horas extras e do salário maternidade, dizendo-os todos desprovidos do caráter remuneratório, representando indenizações pagas aos empregados e colacionando vasta jurisprudência em apoio a essa tese.

II – Dos recolhimentos como causa de extinção do crédito tributário:

No tópico aponta a existência de recolhimentos da contribuição dos segurados não considerados pela fiscalização, a saber:

Compet..	Valor – R\$
07/2010	1.202,52
08/2010	1.873,64
09/2010	2.637,90
10/2010	3.316,90
11/2010	3.350,26
12/2010	3.220,14
13/2010	1.497,22

III – Da impossibilidade da aferição indireta da contribuição dos segurados.

Afirma que a hipótese permissiva da aferição indireta não se aplica ao caso, mormente porque o Impugnante sempre teria registrado de maneira correta a real remuneração dos segurados. Contesta a utilização do procedimento tendo em vista que a fiscalização se baseou na RAIS e na folha-de-pagamento disponibilizada pela empresa, o que torna o procedimento incoerente, em seu entender. Deduz, da leitura de alguns excertos do relatório fiscal, que a escrituração contábil foi corretamente entregue em arquivo digital, afastando-se a hipótese do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, o que levaria o Auto à nulidade total (cita jurisprudência).

IV – Do efeito confiscatório da multa isolada e das multas de ofício. Da impossibilidade de cumulação da multa de mora com a multa isolada:

Aqui deduz que as multas aplicadas na obrigação principal (de 75% agravada em 50%) possuem caráter confiscatório em face do astronômico valor, com ofensa a

princípio constitucional tributário (art. 150, IV da CF/88). Cita jurisprudência em apoio.

V – Da ilegalidade das multas aplicadas nos DEBCADs nº 51.044.766-0 e 51.044.768-6:

No tópico deduz a impossibilidade de se firmar multa em norma não veiculada através de Lei e cita o relatório fiscal para sustentar que elas estariam formalizadas tomando-se por referência a Instrução Normativa nº 787/2011 (51.044.768-6 – CFL 25) e no Decreto nº 3.048/99 (51.044.766-0 – CFL 59).

VI – Do pedido de perícia:

Entende necessária a realização de perícia tendo em vista a ausência de planilha fiscal detalhando a forma de apuração da contribuição dos segurados empregados elaborando quesitos e indicando seu perito.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 738/747):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DESVINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de primeira instância nas situações expressamente previstas na legislação.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADES.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO. HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA.

A contribuição a cargo da empresa incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviço. O salário de contribuição do empregado corresponde à remuneração auferida, assim entendida como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. As hipóteses de não-incidência ao salário de contribuição são aquelas arroladas em relação exaustiva no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, observadas as vigências da redação original e alterações posteriores.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Aferição indireta da base-de-cálculo é técnica de apuração do tributo devido de que se vale a Auditoria Fiscal quando, dentre outras situações legalmente permitidas, o contribuinte se recusa ou sonega a apresentação de qualquer documento, livro ou informação, ou os apresenta de maneira deficiente, de maneira a impossibilitar a apuração do montante devido.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS. MULTA. LEGALIDADE.

Consectários legais cobrados na forma da legislação de regência revestem-se de legalidade e não podem ser excluídos.

Os juros de mora incidem sobre o valor originário do débito de maneira a preservar-lhe o valor original e a multa de ofício presta-se a punir o recolhimento a destempo das contribuições devidas, tanto quanto a inexistência em suas guias declaratórias.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

As obrigações tributárias dizem-se principal ou acessória conforme se refiram ao pagamento de tributo devido ou às prestações positivas ou negativas dispondo sobre condutas do contribuinte no interesse da fiscalização.

As obrigações acessórias serão tantas quantas as condutas legalmente exigidas, inexistindo bis in idem quando fundadas em prestações diversas.

MULTA DE OFÍCIO ATINENTE À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA INADIMPLIDA SECUNDADA POR MULTA ISOLADA POR APRESENTAÇÃO DE GFIP COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES. DUPLICIDADE DE PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa de ofício aplicada quando da constituição da obrigação tributária principal engloba tanto a conduta de deixar de recolher a contribuição devida quanto a de deixar de declarar ou declarar com incorreção os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

A aplicação da multa de ofício não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega ou da entrega com informações incorretas ou omissas da declaração dos fatos geradores em GFIP.

PERÍCIA DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de perícia que se revelar desnecessário ou procrastinatório será indeferido pela autoridade julgadora mediante a devida fundamentação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ de origem entendeu por cancelar o lançamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória materializada no AI/DEBCAD nº 51.044.767-8 (CFL 78) , no importe de R\$ 12.760,00, pelo fato de tal conduta já se encontrar abarcada pela multa de ofício cobrada quando da constituição da obrigação tributária principal, tratando-se da mesma conduta

(declaração inexata) que está sendo postulada na obrigação acessória inadimplida, que se reporta à apresentação de GFIPs com incorreções ou omissões.

Portanto, foi realizado o cancelamento do referido crédito, ao se constatar duplicidade de apenamento sobre uma mesma conduta infratora.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 12/05/2015, conforme AR de fl. 163, apresentou recurso voluntário de fls. 165/182, em 03/06/2015.

Em preliminar, a RECORRENTE pleiteia nulidade da decisão recorrida, pois relata expressa previsão legal da realização de perícia, a qual foi negada de forma não justificada pela DRJ de Origem, ensejando cerceamento ao direito de defesa.

No mais, reiterou todos os argumentos da impugnação.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

Sobrestamento

Quando da análise recursal, verificou-se que o contribuinte trouxe em seus argumentos matéria de defesa envolvendo a incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor relativo ao terço de férias.

Neste sentido, em 23/05/2025 foi proferido despacho de fls. 196/197 no sentido de sobrestar o presente feito, em cumprimento à determinação do STF, conforme abaixo:

Assim, conforme orientação da 2ª SEJUL, proponho o sobrestamento do presente processo, no âmbito da própria 2ª Câmara, pelo tempo em que perdurar a determinação exarada pelo Supremo Tribunal Federal, a qual decretou “a suspensão, em todo o território nacional, dos feitos judiciais e administrativos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC”, até que haja a decisão final relativamente ao RE 1072485 ou manifestação do STF em sentido contrário.

Posteriormente, após o trânsito em julgado da decisão do STF sobre o tema, o processo foi devolvido para apreciação do recurso voluntário, conforme despacho de fl. 199.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões pelas quais dele conheço.

I. PRELIMINAR

I.a. Nulidade da Decisão da DRJ. Perícia.

Conforme elencado, a contribuinte alega nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, na medida em que indeferiu o pedido de perícia formulado. Em síntese, segundo a RECORRENTE, essa perícia seria necessária para a comprovação definitiva da correção do procedimento por ela adotado, e não seria dispensável.

Pois bem, como cediço, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Quanto ao argumento de que a negativa do pedido de perícia cerceou o direito de defesa da RECORRENTE, entendo que o mesmo não merece prosperar.

A diligência e a perícia, constituem elementos de prova, com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Esclareça-se que, conforme previsão da Súmula nº 163 deste CARF, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, nego provimento ao argumento de cerceamento do direito de defesa.

II. MÉRITO

II.a. Não Inclusão de Verbas Indenizatórias na Base de Cálculo das Contribuições

No mérito, a contribuinte questiona a incidência de contribuições previdenciárias sobre diversas rubricas, as quais entende ter caráter indenizatório e, portanto, não poderiam integrar a base de cálculo do lançamento. Especificamente, apontou que as seguintes rubricas não integram a base de cálculo das contribuições lançadas:

- adicional constitucional de 1/3 das férias;
- férias gozadas;
- aviso prévio indenizado;
- auxílio doença/acidentário nos primeiros quinze dias de afastamento;
- horas extras; e
- salário maternidade.

Em tese, a contribuinte até poderia ter parcial razão em seus argumentos, pois algumas das rubricas citadas, de fato, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme jurisprudência vinculante dos Tribunais Superiores.

No entanto, no caso concreto (e não na análise da questão em tese), **não há comprovação de que as referidas rubricas integraram a base de cálculo do presente lançamento.** Ou seja, a RECORRENTE não apresentou nos autos nenhum documento comprovando que a fiscalização incluiu indevidamente algumas das verbas acima elencadas na base de cálculo do lançamento. A RECORRENTE apenas pleiteou de maneira genérica a impossibilidade de tributação sobre referidos valores, considerados indenizatórios.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

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;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, caberia à RECORRENTE ter demonstrado que as verbas por ela indicadas como indenizatórias foram incluídas na base de cálculo do lançamento, o que não foi feito, pois a defesa se resume a pleitear, de maneira genérica, a não incidência das contribuições sobre as referidas rubricas.

A própria decisão recorrida afirmou que as alegações do contribuinte seriam genéricas e que não apontou as verbas que teriam composto as bases de incidência utilizadas pela fiscalização, o que não foi contestado pela contribuinte em seu recurso, conforme trecho abaixo (fl. 155):

Oportuno consignar que o contribuinte deduz a não-incidência de tais verbas de maneira genérica, incapaz de apontar no caso concreto, quais teriam e quais não teriam composto as bases de incidência tributárias utilizada pela fiscalização, nem em quais valores específicos.

É que os créditos tributários atinentes às obrigações de pagar os tributos devidos foram constituídos pelo excepcional método de aferição indireta das bases imponíveis, tendo em vista que o contribuinte não apresentou sua escrituração contábil em formato digital, tampouco os arquivos digitais referentes à sua contabilidade.

Portanto, não há razão para tecer, no presente voto, uma série de comentários acerca da incidência, ou não, das contribuições sobre as referidas rubricas, pois, ao final, não há comprovação de que elas integram o lançamento.

De que adianta, por exemplo, apresentar os diversos precedentes vinculantes do STJ envolvendo a não incidência de contribuições sobre os 15 primeiros dias de auxílio-doença se, ao final, não há qualquer comprovação de que o contribuinte pagou valor a tal título no período fiscalizado?

O mesmo raciocínio acima aplica-se às demais rubricas questionadas, eis que inexistente comprovação de que qualquer uma delas integra a base de cálculo considerada neste processo.

Portanto, por economia processual, deixo de rebater os argumentos apresentados “em tese”, envolvendo a incidência de contribuições sobre determinadas rubricas, pois ainda que tenha razão a contribuinte, não há espaço para proferir uma “decisão condicionada” à futura análise/comprovação acerca do pagamento destas rubricas no período fiscalizado.

Sendo assim, não estando comprovado que a base de cálculo do lançamento engloba verba que não sofre a incidência das contribuições previdenciárias, não há como se afastar a tributação. Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sem razão a contribuinte neste ponto.

II.b. Recolhimentos Não Considerados

A contribuinte volta a afirmar que o lançamento não considerou os recolhimentos feitos nas competências de 07/2010 a 13/2010, conforme comprovantes de fls. 141/143, representados pela seguinte tabela:

Compet..	Valor – R\$
07/2010	1.202,52
08/2010	1.873,64
09/2010	2.637,90
10/2010	3.316,90
11/2010	3.350,26
12/2010	3.220,14
13/2010	1.497,22

Ao contestar a decisão recorrida, apresentou apenas o seguinte argumento (fl. 177):

Aduziu em seu voto que , de fato, foram considerados tais valores apontados, extinguindo ou abatendo parcelas das contribuições constituídas, entretanto como consignou dita informação apenas no relatório do voto; salutar que esse respeitável conselho reforce a exclusão mencionado pelo fisco na parte dispositiva do VOTO CONDUTOR.

Contudo, a autoridade julgadora de primeira instância não determinou qualquer exclusão ou abatimento do crédito tributário lançado, como entendeu a contribuinte. A decisão de piso foi expressa ao consignar que os valores apontados pela contribuinte **já foram considerados pela autoridade fiscal quando efetuou lançamento**. Neste sentido, por óbvio, não há espaço para uma nova dedução do crédito tributário valendo-se dos mesmos montantes.

Reitera-se o já afirmado pela DRJ de origem: os recolhimentos pleiteados pelo contribuinte encontram-se discriminados no RADA de fls. 07/08, nos exatos valores indicados.

A única exceção é relativa ao recolhimento da competência 11/2010, em que a contribuinte pleiteou o abatimento de R\$ 3.350,26, mas apenas foi considerado no lançamento o abatimento de R\$ 3.319,87. Porém, há uma explicação simples para isso: tanto o RDA de fl. 51,

como a guia de fl. 143, atestam que uma parte deste pagamento (precisamente R\$ 230,39) foi a título de multa.

Sendo assim, agiu corretamente a autoridade fiscal ao aproveitar apenas a parte do pagamento que representou o recolhimento da obrigação principal (R\$ 3.319,87) para abater o crédito tributário lançado.

Quanto ao recolhimento da competência 13/2010 (fl. 142), não há como aproveitá-lo neste processo pois o lançamento não envolveu a referida competência.

Portanto, não procede o inconformismo da contribuinte neste ponto.

II.c. Aferição Indireta

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 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.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Assim, não é a simples “contabilidade irregular” que justifica, por si só, a aferição indireta. Somente haverá essa justificativa caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Sobre o tema, segue posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL.

Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

(Acórdão nº 9202-008.348 – CSRF – Sessão de 20/11/2019)

Assim, vícios contábeis que impossibilitam a apuração do lucro da empresa apenas poderão ensejar o arbitramento da CSLL, ao passo em que vícios que impedem a verificação do faturamento ensejarão o arbitramento da CPRB e vícios relacionados a folha de pagamento implicará no arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha.

Exemplificando, se uma empresa “A” reduziu seu lucro em 95% (noventa e cinco por cento), contabilizando despesas falsas com aquisição de insumos (notas frias), mas contabilizou corretamente sua folha e sua receita tributável, o vício contábil apontado poderá ensejar o arbitramento da CSLL, mas jamais das contribuições previdenciárias sobre folha ou da CPRB, posto que, através da análise da documentação da empresa (*folha de pagamento*, *GFIP*, *livro diário*, *DRE etc*), será possível identificar a base de cálculo tributável destas contribuições (*folha de pagamento e receita, respectivamente*).

Não se desconhece que, na prática, um vício contábil relacionado a uma das grandezas de riquezas indicadas pode ser um indício da existência de vício relacionada a outra. Isso ocorrerá, por exemplo, quando o valor da receita apurada pelo contribuinte se mostre desproporcional em face da mão de obra contabilizada. Todavia, a simples verificação da incompatibilidade não é indício suficiente para ensejar o arbitramento, devendo a fiscalização comprovar a efetiva falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Sobre o tema, destaca-se posicionamento de Raphael Silva Rodrigues:

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, **a Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço.** Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura comercial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. **Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras.** A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto, ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. **O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuadas pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.**

(Raphael Silva Rodrigues. AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional. Publicado na R. Bras. Dir. Soc, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018. Pgs. 116/140)

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

- O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;
- O arbitramento é uma medida extremamente excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;
- No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto é, (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa;
- Especificamente sobre a segunda hipótese de arbitramento das contribuições previdenciárias (*quando a contabilidade for imprestável*), as inconsistências contábeis devem possuir direta relação com a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. A contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento apenas poderá ser arbitrada caso seja impossível obter, através da escrita contábil do sujeito passivo, a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados aos seus serviços;
- Cabe a fiscalização comprovar a efetiva existência dos vícios contábeis. Os simples indícios de vícios (*exemplo, incompatibilidade entre receita e mão de obra*), não são suficientes para justificar o arbitramento, quando a fiscalização não comprovar que a causa deste indício foi a falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar (*mantendo o mesmo exemplo, a incompatibilidade foi ocasionada por ausência de registro da mão de obra, comprovado pelos fatos e documentos X, Y e Z*).

Findado estes esclarecimentos prévios, analisar-se-á as razões que ensejaram no caso concreto o arbitramento das contribuições previdenciárias.

No presente caso, verifica-se que a RECORRENTE foi devidamente intimada pela fiscalização para a apresentação da escrituração contábil em formato digital, ou que remetesse os arquivos digitais referentes à sua contabilidade. Contudo, não atendeu ao pedido da autoridade fiscal por mais de uma vez.

Desta feita, sem a documentação necessária para a apuração do tributo, a autoridade fiscal lançou mão de método bastante utilizado em situações semelhantes: a

comparação das remunerações declaradas em GFIP com aquelas informadas em outras declarações apresentadas pelo próprio sujeito passivo (RAIS e DIRF).

A verificação de divergência entre remunerações declaradas em GFIP e informadas em RAIS e DIRF converge para uma verdadeira constatação de que houve declaração a menor da remuneração em GFIP e, conseqüentemente, ausência de recolhimento das contribuições devidas. Neste sentido, caberia à contribuinte o ônus de comprovar o contrário, o que não foi feito.

Esclareça-se que a autoridade fiscal está legalmente autorizada a realizar a apuração dos tributos da forma como procedido, pois ocorreu, no caso, a *“recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação”* necessária para constatar a real de remuneração dos segurados a serviço da contribuinte (art. 33, §º, da Lei nº 8.212/91).

Ao contrário do que afirma a RECORRENTE, não prospera a afirmação de que a autoridade fiscal *“deveria ter efetuado o lançamento BASEADO NA PROVA REAL QUE LHE FOI ENTREGUE”* (fl. 179), pois foi justamente sobre a autodenominada “prova real” que a autoridade fiscal lançou dúvidas a respeito de seu conteúdo.

Entendo de a omissão perpetrada pela RECORRENTE impediu a devida análise contábil para a correta apresentação do crédito devido, fato devidamente explanado pela DRJ de Origem, cujas razões utilizo neste voto como argumentos de reforço:

Ora, diante da típica situação de omissão de documentos e informações absolutamente necessários para apuração do tributo devido por bases diretas, outra alternativa não lhe restava senão aferi-la indiretamente e foi o que a Auditoria fez, valendo-se, para tanto, de outras declarações produzidas pelo sujeito passivo (RAIS e DIRF) para, então, confrontá-las com aquela prestada na sua declaração constitutiva das contribuições previdenciárias, apurando-se o montante devido pela diferença entre elas.

O contribuinte irressignou-se frente ao método entendendo, equivocadamente, que a declaração prestada no Relatório Anual de Informações Sociais (RAIS) e as folhas de pagamento seriam suficientes para considerar íntegra a sua contabilidade. Ocorre que não é. Tais informações precisariam ser confrontadas com aquelas efetivamente contabilizadas, notadamente porque há divergências não esclarecidas entre as bases informadas no seu documento constitutivo da contribuição previdenciária (GFIP) e, também, quanto a existência de segurados omitidos nesta última.

O relatório fiscal é cristalino ao identificar, nominalmente, pelo menos dois trabalhadores – contribuintes individuais - que tiveram suas remunerações apuradas com base na DIRF, as sr^{as} Jussara Mirtes e Jandira de Souza. No tocante aos segurados empregados, o anexo Relatório de Lançamentos identifica um a um, e por competência, aqueles que tiveram suas contribuições constituídas com informações extraídas da RAIS e por quais valores.

De sorte que não merece reparo o procedimento adotado pela fiscalização, sequer no arbitramento das contribuições dos segurados às quais adotou a alíquota mínima de incidência tributária, consoante seriam eles empregados ou contribuintes individuais. Não se ignora, aqui, que tais contribuições sujeitam-se a um limite máximo (teto contributivo), no entanto era ônus do contribuinte (invertido por força do § 6º do artigo 33, acima reproduzido) trazer a comprovação de que eles já estariam contribuindo pelo limite legal, o que não foi feito.

Assim, não há motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso, motivo pelo qual não merece razão os argumentos do RECORRENTE.

II.d. Das Multas Aplicadas

De início, quanto à multa de ofício aplicada, a RECORRENTE alega ofensa ao princípio do não confisco. Acontece que seus argumentos são de ordem nitidamente constitucional, e não podem ser apreciados por este tribunal nos termos da Súmula CARF nº 2, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ou seja, questões envolvendo a suposta natureza confiscatória da multa, limitação à imposição de penalidade e dos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva são matérias cuja análise foge à competência deste Tribunal Administrativo, por envolver questões constitucionais cuja guarda compete exclusivamente ao STF.

Também não lhe assiste razão ao alegar ilegalidade “*da multa de mora aplicada sobre a mesma base da multa isolada*”, pois sobre o crédito tributário de obrigação principal apenas incidiu a multa de ofício de 75%, agravada em 50%. Portanto, não há qualquer cobrança de multa de mora no caso, sendo insubsistente a alegação da RECORRENTE neste sentido.

Esclareça-se que a RECORRENTE não contestou de forma específica o agravamento da multa em 50%.

Quanto às demais multas por descumprimento de obrigação acessória, foram lavradas as seguintes penalidades

51.044.766-0	AIOA/59	Multa isolada por ter a empresa deixado de arrecadar a contribuição dos segurados a seu serviço	1.717,38
51.044.767-8	AIOA/78	Multa isolada por apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas	12.760,00
51.044.768-6	AIOA/25	Multa isolada por deixar de atender intimação para apresentar escrituração digital ou prestar esclarecimentos nos prazos estipulados	15.000,00
51.044.765-1	AIOA/30	Multa isolada por deixar de preparar folha de pagamento de todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidas	1.717,38

De início, deve ser esclarecido à RECORRENTE que a fundamentação legal de cada multa se encontra estampada no próprio auto de infração de cada uma delas (fls. 27/30), sendo descabida sua alegação de ausência dos citados fundamentos legais.

Ao analisar o presente caso, a DRJ de origem entendeu pelo cancelamento da DEBCAD 51.044.767-8 (CFL 78), ao argumento de que a multa pelo lançamento de ofício engloba as penalidades decorrentes da própria falta do pagamento, de uma eventual falta de declaração e/ou de uma declaração inexata.

Passa-se a análise das demais multa mantidas.

II.d.i. CFLs 30 e 59

No presente caso, a fiscalização constatou que a contribuinte deixou de incluir em folha alguns trabalhadores que lhe prestaram serviço (contribuintes individuais), conforme demonstrativo abaixo:

COMP	TRABALHADOR/FONTE	REMUNERAÇÃO
201009	JUSSARA MIRTES DE OLIVEIRA CARVALHO - DIRF	8.000,00
201010	JUSSARA MIRTES DE OLIVEIRA CARVALHO - DIRF	8.480,00
201011	JUSSARA MIRTES DE OLIVEIRA CARVALHO - DIRF	8.480,00
201012	JUSSARA MIRTES DE OLIVEIRA CARVALHO - DIRF	8.480,00
201009	JANDIRA SOUZA SILVA DE OLIVEIRA - DIRF	8.000,00
201010	JANDIRA SOUZA SILVA DE OLIVEIRA - DIRF	8.480,00
201011	JANDIRA SOUZA SILVA DE OLIVEIRA - DIRF	8.480,00
201012	JANDIRA SOUZA SILVA DE OLIVEIRA - DIRF	8.480,00

Neste sentido, concluiu que a contribuinte deixou de preparar folhas de pagamentos de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB (CFL 30), assim como deixou de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço (CFL 59).

Contudo, as referidas remunerações pagas aos citados contribuintes individuais foram objeto de lançamento de ofício de obrigação principal.

Particularmente, possuo entendimento de que a mesma linha de raciocínio adotada pela DRJ para afastar a CFL 78 também é aplicável a algumas espécies de multas que representam atos logicamente decorrentes e correlacionados, nas situações em que há o descumprimento de uma obrigação principal.

Por exemplo, o ato de deixar de reter e arrecadar a contribuição do segurado pode existir de forma isolada (sem o descumprimento de obrigação principal). No entanto, referido ato é inerente ao descumprimento da obrigação principal a ele atrelada, a qual já é punível com a multa de ofício de 75%. Nesta situação narrada, me parece incompatível a cobrança de multas concomitantes, sendo aplicável o princípio da consunção.

A discussão envolvendo a aplicação do princípio da consunção para afastamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias (em alguns casos singulares) não é estranha nesta CARF, tendo sido inclusive objeto de debate instaurado em julgamentos dos quais já tive a oportunidade de participar.

Explica-se.

Com a edição da MP 449/2008, os lançamentos das contribuições previdenciárias passaram a se sujeitar à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, incidente sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento. Neste sentido, ao realizar atos considerados como meros reflexos do descumprimento da obrigação principal, o contribuinte não pode ser penalizado por tal atitude caso tenha ocorrido o devido lançamento para a cobrança das respectivas obrigações principais.

Isto porque o contribuinte deixa de cumprir as obrigações acessórias (reter a contribuição do segurado e incluir em folha de pagamento) justamente por acreditar que a verba não é base de cálculo das contribuições previdenciárias. Tanto que no lançamento de ofício da obrigação principal lhe é aplicada a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, a qual já engloba todas as penalidades decorrentes da falta de recolhimento.

Neste ponto, adoto como fundamentação do voto as razões de decidir expostas pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, quando do julgamento do processo nº 10580.733398/2011-03:

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar. O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem penalidade expressamente prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, conseqüentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção

(aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é inconteste o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

Pelos fundamentos acima, entendo que devem ser afastados os lançamentos das multas CFL 30 e 59.

Esclareça-se que se reconhece a existência e a legalidade de tais multas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Contudo, após a MP 449/2008, acredito que a aplicação das mesmas deve ocorrer em casos específicos, como de forma isolada ou em relação a valores que não foram objeto de lançamento de obrigações principais, conforme razões acima expostas.

II.d.ii. CFL 25

Por fim, no que tange à multa CFL 25, a mesma foi aplicada pelo fato da contribuinte não ter transmitido a Escrituração Contábil Digital ao SPED, quando estava a isto obrigada.

A autoridade fiscal narra que intimou a contribuinte para transmitir, ainda que a destempo, a Escrituração Contábil Digital ao SPED, assim como intimou-a novamente para *“apresentar os arquivos digitais, referente à Contabilidade, do período auditado, no formato do Ato Declaratório Executivo COFIS no. 15, de 23/10/2001, com redação dada pelos ADE COFIS no. 55, de 11/12/2009 e no. 25, de 07/06/2010”*. Contudo, obteve sucessivas negativas para o feito.

Assim, aplicou a multa cabível, nos termos do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Contudo, possuo entendimento de que a referida penalidade não pode ser aplicada no presente caso.

Pois bem, a multa em comento foi lavrada por descumprimento da exigência legal de apresentar à fiscalização a Escrituração Contábil Digital (ECD) ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, com fundamento na Lei nº 9.779/99, art. 16, e na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, art. 57, inciso II, e alterações posteriores.

Transcreve-se os dispositivos legais que fundamentam a penalidade aplicada:

MP 2.158-35/2001:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

Lei nº 9.779/99

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Sobre o tema, a IN RFB nº 787/2007 (mencionada pela autoridade fiscal), que instituiu a Escrituração Contábil Digital, previa em seu art. 10, com redação dada pela IN 1352/2013, a possibilidade de aplicação da penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 no caso de não apresentação da ECD nos prazos fixados, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões.

Referida IN RFB nº 787/2007 foi revogada pela IN RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, a qual manteve em seu art. 10 a previsão da mesma penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 para as situações já narradas.

Por sua vez, a mencionada IN RFB nº 1.420/2013 foi revogada pela IN RFB nº 1774, de 22 de dezembro de 2017, a qual manteve em seu art. 11 a previsão da mesma penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, nos moldes das INs anteriores.

Posteriormente, referido dispositivo da IN RFB nº 1774/2017 foi alterado pela IN RFB nº 1.856, de 13 de dezembro de 2018, e passou a determinar a aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91:

~~Art. 11. Aplicam-se as multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais.~~

Art. 11. Aplicam-se à pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º ou que apresentá-la com incorreções ou omissões as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1856, de 13 de dezembro de 2018]

Cumprir observar que a IN RFB nº 1774/2017 foi revogada pela IN 2003, de 18 de janeiro de 2021 (atualmente em vigor), mas foi mantida a mesma orientação acima:

Art. 11. A pessoa jurídica que deixar de apresentar a ECD nos prazos fixados no art. 5º, ou que apresentá-la com incorreções ou omissões, fica sujeita às multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, aplicáveis inclusive aos responsáveis legais.

O mencionado art. 12 da Lei nº 8.218/91 possui a seguinte previsão no caso de não cumprimento de intimação para apresentar a escrituração ou para prestar esclarecimentos (caso dos autos):

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

De pronto, verifica-se que as normas posteriores à lavratura do presente auto de infração passaram a prever diferente forma de apuração da penalidade relacionada ao descumprimento de um mesmo fato, o que pode ser até mais benéfico ao contribuinte, inclusive pelo fato de haver redução àqueles contribuintes que utilizam o SPED. Neste sentido, é certo que a autoridade fiscal deve observar a multa mais benéfica ao contribuinte, tendo em vista o princípio da retroatividade da lei mais benéfica, insculpido no art. 106, II, "c", do CTN.

Neste sentido, apresento o seguinte precedente da 2ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES TRANSMITIDA ZERADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. IN RFB Nº 1876/2019.

A superveniência de alteração da legislação disciplinadora da penalidade que seja mais benéfica aplica-se a ato ainda não definitivamente julgado, nos termos do art. 106, II, "c", CTN. No caso, deve ser afastada a penalidade do art. 57, III da MP nº 2.158-35/2001, devendo-se aplicar a penalidade prevista no atual art. 10 da IN 1252/2012, qual seja, o art. 12, II c/c parágrafo único, II da Lei nº 8.218/1991.

(Acórdão nº 9202-009.858; sessão de 20/09/2021; Relatora: Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

Não obstante, a despeito do acima exposto, verifica-se que a jurisprudência deste CARF se consolidou no sentido de ser inaplicável, no âmbito de lançamento das contribuições previdenciárias, a multa relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos com

fulcro no art. 12 da Lei nº 8.218/91, justamente por existir lei específica tratando da penalidade envolvendo a não apresentação (ou apresentação deficiente) de documentos previdenciários, qual seja, a própria Lei nº 8.212/91.

Nestes termos, cito precedente da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI INAPLICÁVEL AO CASO. VÍCIO MATERIAL.

Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(acórdão nº 9202-008.985; data da sessão: 26/08/2020)

Sobre o tema, o Pleno deste CARF, em 06/08/2021, aprovou o seguinte enunciado da Súmula nº 181:

Súmula CARF nº 181

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

Acórdãos Precedentes: 2401-003.530, 9202-008.351, 2402-008.124; 9202-008.985 e 2202-007.201.

No presente caso, o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 108/109) aponta expressamente que os trabalhos instaurados perante a RECORRENTE referem-se à fiscalização das contribuições previdenciárias:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **damos INÍCIO à fiscalização das Contribuições Previdenciárias** em relação ao sujeito passivo e período acima identificados, com fundamento no disposto nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007.

(destaques nossos)

Em síntese, como exposto, a própria Receita Federal, por meio de Instrução Normativa, passou a determinar a aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91 para os fatos objeto dos presentes autos (não apresentação da Escrituração Fiscal Digital – EFD).

Contudo, consolidou-se o entendimento de que a penalidade da Lei nº 8.218/91 não é aplicável no âmbito de lançamento das contribuições previdenciárias, justamente pelo fato da lei específica (Lei nº 8.212/91) disciplinar a multa incidente em caso de apresentação deficientes de documentos.

Consequentemente, impõe-se o afastamento da multa CFL 25 lançada, pois mesmo no caso de lançamento de multa com base no art. 57, inciso II, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o racional é o mesmo: existe lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991).

Neste sentido, entendo por cancelar o lançamento da multa CFL 25 lavrada pelo descumprimento de obrigação acessória.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, para REJEITAR a preliminar de nulidade apresentada e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO a fim de cancelar as multas por descumprimento de obrigações acessórias CFL 25, CFL 30 e CFL 59, nos termos das razões acima expostas.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, redator designado.

A presente exposição tem o desígnio de explicitar as razões por que orientei meu voto para divergir parcialmente do relator, o qual, consoante excerto do voto vencido ora replicado, entendeu que a inclusão dos supostos rendimentos na base de cálculo da obrigação principal, por si só, afasta as penalidades consubstanciadas no CFL 30 e CFL 59, nestes termos:

Neste sentido, concluiu que a contribuinte deixou de preparar folhas de pagamentos de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB (CFL 30), assim como deixou de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço (CFL 59).

Contudo, as referidas remunerações pagas aos citados contribuintes individuais foram objeto de lançamento de ofício de obrigação principal.

Particularmente, possuo entendimento de que a mesma linha de raciocínio adotada pela DRJ para afastar a CFL 78 também é aplicável a algumas espécies de multas que representam atos logicamente decorrentes e correlacionados, nas situações em que há o descumprimento de uma obrigação principal.

A propósito, consoante se discorrerá na sequência, replico excerto do próprio voto vencido, que trilha no sentido do meu entendimento sobre dita matéria, qual seja:

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que **efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar**, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto

3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (**deixar a empresa de efetuar os descontos** das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria **lastreado no ato de não descontar** de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados. (destaquei)

Descumprimento de obrigação acessória (CFL 30)

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, dentro dos padrões e normas exigidos, exatamente como estabelecem os arts. 32, inciso I, 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Ademais, há de se considerar a regulamentação do reportado comando legal por meio do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, arts. 225, inciso I, § 9º, 283, inciso I, alínea "a", e 373, alterado pelos Decretos nºs 3.265, de 29 de novembro de 1999, e 4.862, de 21 de outubro de 2003, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

[...]

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.

[...]

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

[...]

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

[...]

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

[...]

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Como se vê, transcrita matriz legal determina a aplicação da reportada penalidade nos exatos termos adotados pela Autoridade Fiscal, que tem atividade vinculada determinada pelo CTN, art. 142, parágrafo único. Logo, restava-lhe, como de fato ocorreu, constituir o respectivo crédito tributário, eis que, nos autos, restou provado o descumprimento da discutida obrigação tributária acessória.

Descumprimento de obrigação acessória (CFL-59)

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições

dos segurados empregados e contribuinte individual a seu serviço, exatamente como estabelecem os arts. art. 30, inciso I, alínea “a”, 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, c/c o art. 4º, *caput*, da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, cuja regulamentação consta no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, arts. 216, inciso I, alínea “a”, 283, inciso I, alínea “g”, e 373, alterado pelos Decretos nºs 4.729, de 9 de junho de 2003, e de 21 de outubro de 2003, 4.862, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

[...]

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.²⁴

[...]

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Decreto 3.048, de 1999:

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

[...]

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$

63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

[...]

g) deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço; (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

[...]

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Como se vê, transcrita matriz legal determina a aplicação da reportada penalidade nos exatos termos adotados pela Autoridade Fiscal, que tem atividade vinculada determinada pelo CTN, art. 142, parágrafo único, já transcrito em tópico precedente. Logo, restava-lhe, como de fato ocorreu, constituir o respectivo crédito tributário, eis que, nos autos, restou provado o descumprimento da discutida obrigação tributária acessória.

Assim entendido, tratando-se de deveres mandamentais, cujos fatos geradores ocorrem tão somente pelo respectivo descumprimento, entendemos que a inclusão dos supostos rendimentos na base de cálculo da obrigação principal não deve afastar ditas penalidades.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário interposto, rejeito a preliminar de nulidade nele suscitada e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, cancelando a multa por descumprimento da obrigação acessória correspondente ao CFL 25.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz