



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.010514/2007-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2202-009.386 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE AGUA E SANEAMENTO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/2007

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE OS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 34.**

Nos termos do art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, constitui infração à legislação tributária o descumprimento da obrigação acessória relativa ao não lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, dos fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

**ÔNUS DA PROVA.**

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário, a prova correspondente. A simples alegação contrária a ato da administração, sem carrear aos autos provas documentais, não desconstitui o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPOI), que manteve autuação por descumprimento de obrigação acessória, por ter deixado 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 (CFL 34), nas competências 01/1997 a 09/1997, descumprindo assim a obrigação prevista no art. 32, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, punível com a multa prevista nos arts. 92 e 102 do mesmo diploma legal (DEBCAD 37.137.952-0).

Conforme relatou o julgador de piso, a contribuinte impugnou o lançamento, sob alegações que foram por ele assim resumidas:

- 2.1. no mérito, que a Fiscalização apenas fez alusão à conta contábil de provisão de férias sem anexar documentos comprobatórios e, assim, inexistindo a comprovação da infração, a impugnação deve ser acolhida;
- 2.2. acrescenta que não houve óbice à Fiscalização nem violação à dispositivo legal, afirmando que não houve notificação;
- 2.3. argumenta que houve falta de razoabilidade na aplicação da multa, que a Administração Fazendária tem atuação discricionária e está submetida ao princípio da razoabilidade — transcreve doutrina e jurisprudência sobre o tema — razão pela qual considera que mesmo se a Autuada não tivesse atendido estritamente às exigências da fiscalização o princípio da razoabilidade deveria ter sido observado; afirma que foi possível a identificação de todas as bases de contribuição e não foi causado prejuízo à Administração, concluindo que não é razoável a sanção.
- 2.4. Também argumenta que não houve intenção de lesar o Fisco, que as contribuições devidas foram recolhidas e, nestas condições, a própria RFB tem afastado a aplicação da multa (transcreve ementa de julgado que entende aplicável por analogia).
- 2.5. Em conclusão, com base nos argumentos apresentados requer o provimento integral da impugnação, o cancelamento do auto de infração, ou, alternativamente, a redução da multa "*para patamar condizente*" à alegada infração. Requer, ainda, provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidas visando que se encontre a verdade material.

O Colegiado de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

#### AUTO DE INFRAÇÃO.

Constitui infração deixar de informar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições, quantias descontadas, contribuições da empresa e totais recolhidos. Art. 32, II da Lei 8.212/91.

#### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de piso em 8/4/2009 (fl. 110), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 6/5/2009 (fl. 111 e seguintes), por meio do qual:

1 - insiste que o lançamento não trouxe provas de que teria ocorrido a infração alegada, alegando que "...os motivos devem ser descritos de forma minuciosa e, concomitantemente, estes motivos devem restar comprovados mediante a apresentação de provas"; acrescenta que "para demonstrar os fatos alegados o Fisco fez apenas alusão à escrituração contábil, sem, no entanto, anexar documentos que comprovem a dita infração"; cita jurisprudência deste Conselho;

2 – alega ser indevida a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que teria pago a obrigação principal; que a multa cobrada constituir-se-ia num novo instrumento de arrecadação, o que é incompatível com a própria natureza da multa;

Requer seja reformado o Acórdão recorrido.

Tendo em vista a possível vinculação da referida obrigação acessória discutida nos presentes autos com os lançamentos de obrigações principais, cujas informações necessárias ao julgamento não constavam dos autos, o processo foi encaminhado para saneamento e, adotadas as devidas providências, retornou para prosseguimento de seu julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

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

Conforme relatado, discute-se no presente processo infração por descumprimento de obrigação prevista no art. 32, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, punível com a multa prevista nos arts. 92 e 102 do mesmo diploma legal, que assim disciplinam:

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;

...

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.

Conforme consta do Relatório Fiscal (fl.18)

2. A escrituração contábil apresentada não observa exigências da legislação previdenciária, pois não registra em contas individualizadas, a remuneração paga ou creditada aos segurados, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não-integrantes da remuneração do segurado.

3. Em resumo, a escrituração não permite, por intermédio dos títulos das contas, a identificação dos respectivos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

4. As contas utilizadas para lançamentos de férias, décimo terceiro salário e reclusórias trabalhistas, por exemplo, recebem registros, indistintamente, de verbas incidentes e não incidentes de contribuições. Ainda que se pesquise, também, nos históricos dos lançamentos, não se obtêm a identificação dos fatos geradores.

S. A título de ilustração, a conta contábil de código 213990010, Provisão p/ férias, recebeu diversos lançamentos a débito, no valor total de R\$375.195,68, no dia 30 de

junho de 2000, cujo histórico, foi sempre o mesmo: "VALOR REF. FOLHA PAGAMENTO 06100".

• Entretanto, segundo as folhas de pagamento desse mês, do montante total de férias pagas, mais de R\$250.000,00 referem-se a férias indenizadas e abono pecuniário, portanto, rubricas sem incidência de contribuições (códigos: 303, 304, 313, 314, 318, 319, 320 e 321).

Em sua impugnação a recorrente alegou que

8. Todavia, para demonstrar os fatos alegados faz apenas alusão à conta contábil de provisão para férias, sem, no entanto, anexar documentos que comprovem a dita infração.

Ora, cumpre à Autoridade Administrativa provar os fatos alegados, e como isso não foi feito, a presente impugnação deve ser prontamente acolhida.

9. Apesar disso, ainda cabe afirmar que a empresa vem atendendo ao disposto na legislação tributária, tanto que foi possível à d. Autoridade Administrativa identificar os valores e concluir que não era devida a contribuição previdenciária.

10. Ora, se não houve óbice nenhum à fiscalização, não há que falar-se em descumprimento de obrigação acessória. Todas as informações foram prestadas e, tanto isso é verdade, que não houve notificação.

...

13. Ainda que a SANASA não tivesse atendido estritamente às exigências da legislação previdenciária, insta notar que neste caso o princípio da razoabilidade não foi observado.

14. Tendo sido possível à Autoridade Administrativa identificar todas as bases das contribuições, ou seja, não tendo sofrido a fiscalização nenhum prejuízo, não é razoável que esta sanção seja aplicada.

...

16. E mais, não houve intenção da SANASA em lesar o Fisco, tanto que as contribuições foram devidamente recolhidas.

No recurso, a recorrente insiste em duas das teses apresentada quando da impugnação quais sejam:

1 - que o lançamento não trouxe provas de que teria ocorrido a infração alegada, uma vez que "...os motivos devem ser descritos de forma minuciosa e, concomitantemente, estes motivos devem restar comprovados mediante a apresentação de provas"; acrescenta que "para demonstrar os fatos alegados o Fisco fez apenas alusão à escrituração contábil, sem, no entanto, anexar documentos que comprovem a dita infração"; cita jurisprudência deste Conselho;

2 - que a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória é indevida, uma vez que teria pago a obrigação principal; que a multa cobrada constituir-se-ia num novo instrumento de arrecadação, o que é incompatível com a própria natureza da multa;

Quanto à primeira alegação, considerando que já foi devidamente enfrentada pelo julgador de primeira instância, adoto seus fundamentos como minhas razões de decidir, transcrevendo os seguintes excertos de seu voto,:

além do recolhimento das contribuições previdenciárias (obrigação principal), os contribuintes em geral estão sujeitos à satisfação de determinadas obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, dentre as quais, 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, obrigação esta que não foi cumprida pela autuada, conforme descrito no relatório fiscal da infração, fls. 15.

...

5.7. A Auditora em seu relatório fiscal da infração, fls. 15, mencionou o respectivo dispositivo legal da infração e informou os fatos encontrados durante a ação fiscal que se subsumem inversamente ao teor previsto na legislação como obrigação acessória a ser observada pela empresa, ou seja, caracterizou a ocorrência da infração inclusive exemplificando com lançamentos contábeis da Autuada.

5.9. Nestas condições é totalmente desnecessária juntada de cópia documental do que foi afirmado minuciosamente pela Auditora (lembre-se que o servidor público tem fé pública) e, pelo contrário, caberia à Impugnante trazer aos autos a contra-prova com juntada de cópia de sua escrituração de acordo com a legislação, em especial do exemplo relativo à competência 06/2000 que tão bem retrata o descumprimento da obrigação acessória prevista em lei, objeto da autuação ora em apreço.

...

Ora, conforme apontado pelo julgador de piso, a autoridade lançadora foi criteriosa na apuração da infração, tanto que informou os fatos encontrados que se subsumem inversamente ao teor previsto na legislação como obrigação acessória, **apresentado exemplos**, de forma que a infração restou plenamente configurada.

A recorrente prossegue alegando que não foram anexados documentos que comprovem a dita infração, porém, conforme apontou o julgador de piso, caberia à ela trazer aos autos a contra-prova com a juntada de cópia de sua escrituração de acordo com a legislação, o que não o fez nem mesmo em grau recursal.

Caberia à recorrente trazer aos autos as provas de suas alegações, pois o ônus da prova é de quem alega, principalmente como no caso presente, em que os livros provam contra a recorrente, já que apontado vício pela autoridade lançadora, e não comprovado o contrário, conforme previsto na Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil:

*Art. 226. Os livros e fichas de empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*

Ainda conforme art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, cabe ao contribuinte quando da impugnação juntar aos autos as provas que possuir.

Quanto à segunda alegação, qual seja a de que teria pago a obrigação principal; que a multa cobrada constituir-se-ia num novo instrumento de arrecadação, o que é incompatível com a própria natureza da multa, conforme se pronunciou o julgador de piso:

5.13. Ainda, as alegações da Impugnante de que observou a legislação, de inexistência de intenção de lesar o Fisco, de possibilidade de constatar as bases de contribuições não conduzem ao cancelamento ou redução da multa, pois os requisitos, para tanto, são objetivos e previstos na Lei e no Regulamento, conforme mencionado quando da autuação e acima demonstrado, sendo certo que inexistem no presente caso concreto.

...

6. Portanto, o pedido da Autuada deve ser rejeitado *in totum*: verifica-se no presente Auto de Infração que o enquadramento legal, a tipicidade, a descrição dos fatos e o valor da multa estão em consonância com os dispositivos legais que regem a matéria.

O fato de ter havido pagamento do tributo em nada invalida o lançamento da multa. Nos termos do CNT:

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.

Como expressamente assentado no art. 32 da Lei nº 8.212, 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.

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.

Ademais, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). Constatada a infração a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa pertinente.

Ressalto que ao proferir seu voto, o julgador de primeira instância assim ponderou:

Por outro lado, sem dúvida, a ação fiscal teve como resultado, além deste e outros autos de infração, também a lavratura de duas Notificações Fiscais, vide Termo de Encerramento da ação Fiscal — TEAF, fls. 13 (DEBCAD n.ºs 37.136.751-4 e 37.136.752-2), ambas julgadas procedentes por esta Turma, Acórdãos n.ºs 20.393 e 20.304, respectivamente.

Considerando que as citadas notificações e o seus respectivos julgamentos não se encontravam nos autos, achei por bem solicitar a anexação dos respectivos julgados, que foram anexados ao presente processo, e cujos resultados dos julgamentos foram por manter o crédito tributário lançado, reconhecendo apenas a decadência:

**DEBCAD 37.136.751-4 (PAF 10830.010511/2007-03)**

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EM DESACORDO COM A LEI.**

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a Lei 10.101/00.

**PLANO EDUCACIONAL BOLSA DE ESTUDOS.**

O valor relativo a plano educacional, cursos de capacitação e qualificação profissional, ainda que não substituam a parcela salarial, mas que não é dado acesso a todos os empregados e dirigentes, é fato gerador de contribuição previdenciária, por não se subsumir à hipótese de exclusão de salário de contribuição prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

VERBA PAGA A TÍTULO DE REEMBOLSO DE MATERIAL ESCOLAR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

O reembolso de material escolar está inserido no conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, uma vez que se constitui em uma vantagem econômica para o trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91.

**CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS**

São legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades (Salário Educação, INCRA E SEBRAE), nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007.

...

**CONCLUSÃO:**

Ante ao exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para declarar a decadência das contribuições previdenciárias relativas às competências de 12/2001 a 11/2002, inclusive.

**DEBCAD 37.136.752-2 (PAF 10830.010512/2007-40)**

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO... PLR. AUTOAPLICABILIDADE DO INCISO XI DO ART. 7º DA CONSTITUIÇÃO.**

...

2 . A PLR, ao contrário das alegações do contribuinte, não é autoaplicável...

...

**CONCLUSÃO**

Pelo ao exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Ao que parece as obrigações principais discutidas nos autos acima citadas não guardam relação com lançamento aqui discutido. Porém, de qualquer forma, foram mantidas nos respectivos julgamentos.

Em conclusão, pelas razões expostas, o lançamento deve ser mantido.

**CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Fl. 8 do Acórdão n.º 2202-009.386 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.010514/2007-39