



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



**Processo nº** 10830.010887/2007-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-008.692 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de julho de 2020  
**Recorrente** CARRERA COMÉRCIO E ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 10/12/2007

#### **DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devidas e as descontadas, e os totais recolhidos, constitui infração à legislação previdenciária.

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ENUNCIADO DE SÚMULA VINCULANTE nº 8 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I DO CTN.**

De acordo com o enunciado de súmula vinculante nº08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que diz respeito à contagem do prazo de decadência e prescrição de contribuições à Seguridade Social, as disposições do Código Tributário Nacional.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações instrumentais, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência do preceito estampado no § 4º do art. 150 do CTN.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias instrumentais relativas às Contribuições à Seguridade Social é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

#### **MATÉRIA INCONTROVERSA.**

Considerar-se-á incontroversa a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa, ora recorrente, por infração ao disposto no art. 32, inc. II, da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 255, II e parágrafos 13.º a 17.º do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, tendo em vista que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração de fls. 15 e do Anexo de fls. 17/19, ela deixou 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 no período 01/97 a 12/03, conforme descrito no Relatório Fiscal Anexo ao Auto de Infração, a fls. 19 e seguintes, ensejando a desconsideração da contabilidade da empresa do período em questão.

Pela prática da infração em questão, foi aplicada multa no importe de R\$ 11.951,21, de acordo com o no art. 283, II, "a" e art. 373 do Decreto n.º 3048/99, c.c. art. 102 da Lei n.º 8.212/91, não constando do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa a ocorrência de outras circunstâncias agravantes.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação tempestivamente, que foi julgada improcedente pela DRJ, em decisão assim ementada:

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 10/12/2007 a 10/12/2007

Documento: AI n.º 37.110.085-2, em 10/12/2007

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devidas e as descontadas, e os totais recolhidos, constitui infração à legislação previdenciária.

RELEVACÃO DA MULTA. Somente a correção da falta por parte da empresa autuada, dentro do prazo de defesa, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 291, § 1.º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, enseja a relevação da multa aplicada.

MATÉRIA INCONTROVERSA. Considerar-se-á incontroversa a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. O art. 151, do CTN, arrola as causas de suspensão de exigibilidade do crédito, entre elas, as reclamações e os recursos em processo tributário administrativo, nos termos das leis regulares do processo administrativo tributário.

Lançamento Procedente

Cientificado dessa decisão aos 03/11/08 (fls. 174), o recorrente apresentou recurso voluntário aos 02/12/08 (fls. 175 ss.), no qual reproduz as alegações constantes de sua impugnação.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, o recorrente foi autuado por ter deixado 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 no período 01/97 a 12/03, conforme descrito no Relatório Fiscal Anexo ao Auto de Infração, ensejando a desconsideração da contabilidade da empresa do período em questão e a aplicação da penalidade impugnada.

De acordo com o que consta do relatório fiscal, as informações não lançadas dizem respeito, em suma, a dados referentes a obras de construção civil realizadas pelo recorrente no período em questão, tais como materiais, serviços de terceiros, mão de obra própria etc. que ou não foram lançados, ou foram lançados de maneira irregular.

Em seu recurso, reproduzindo as razões de defesa de sua impugnação, o recorrente alega decadência do direito do fisco de aplicar a multa, já que todas as obras constantes do Anexo I tiveram início no ano de 2001, as omissões se referem ao ano de 2002 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8212/01 são inconstitucionais. Assim, a decadência ocorreu aos 31/12/2006.

No mérito, alega que o art. 225, § 13 do Decreto 3048/99 determina que a fiscalização dos livros e registros contábeis da empresa seja realizada no prazo imprerível de 90 (noventa) dias após a ocorrência dos fatos geradores, o que não ocorreu no presente caso, em que a suposta incorreção na escrituração contábil teria acontecido no período de 01/1997 a 12/2003 e a fiscalização somente se deu no mês de dezembro de 2007. Assim, a descaracterização da contabilidade da recorrente é indevida, pois transcorrido o prazo estabelecido no dispositivo mencionado, consolidam-se como verdadeiros os registros contábeis lançados nos livros da empresa e sua escrituração não pode ser desconstituída extemporaneamente pela autoridade administrativa.

Afirma, ainda, que determinados equívocos são perfeitamente compreensíveis, tais como os envolvendo os registros das obras CEMEI MARIA LÁZARA e EMEF JOÃO DOS SANTOS, cujos lançamentos foram feitos globalmente no centro de custo da tomadora de serviços PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMPINAS pelo fato de todos os serviços prestados nessas

instituições de ensino serem decorrentes de único EDITAL DE LICITAÇÃO. Relativamente ao ano de 2003, alega que os erros apontados são apenas pequenos deslizes de contabilidade, que não trouxeram prejuízo ao erário.

### Decadência

Conforme relatado, o auto de infração abrange o período de **01/1997 a 12/2003**, no qual teriam sido realizadas as obras cujos fatos gerados não foram lançados, nos termos do que determinam os arts. 32, II da Lei 8212/91 e 225 do Decreto nº 3048/99, abaixo transcritos:

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. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

§ 15. A exigência prevista no inciso II do **caput** não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

(...).

O recorrente foi notificado da lavratura do auto de infração aos 12/12/07 (AR de fls. 137) e alega decadência do direito do fisco de aplicar a multa sob o argumento de que todas as obras constantes do Anexo I tiveram início no ano de 2001, as omissões se referem ao ano de 2002 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8212/01 são inconstitucionais. Assim, afirma que a decadência ocorreu aos 31/12/2006.

Pois bem.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento expresso no enunciado de súmula vinculante de nº 8, no julgamento proferido aos 12 de junho de 2008 reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91:

Súmula Vinculante 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Desde a publicação do enunciado em questão, a Fazenda Pública não pode mais exigir contribuições sociais ou impor multas por descumprimento de obrigações instrumentais correspondentes aproveitando-se do prazo de 10 anos previsto no dispositivo declarado inconstitucional. Aplicam-se, portanto, na contagem prazo decadencial, as normas do Código Tributário Nacional, quais sejam arts. 150, § 4º ou 173, I, a depender das circunstâncias verificadas em cada caso concreto.

Anote-se que, nos termos do enunciado de súmula da jurisprudência deste tribunal administrativo de nº 148, “no caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN”.

Como dito acima, o auto de infração compreende o período de 01/1997 a 12/2003 e obras que foram realizadas nesse interregno. A constituição do crédito tributário se deu **aos 12/12/07** com a notificação do auto de infração. Teria havido decadência apenas relativamente a obras do período anterior a 01/01/2007, remanescendo o período posterior.

No entanto, considerando que a multa aplicada é única, independentemente do número de infrações cometidas, o fato de ter havido decadência com relação a esse período não altera a penalidade aplicada, que, portanto, deve ser mantida.

No mais, considerando que o recurso voluntário se trata de reprodução da impugnação, que não acrescenta nenhum elemento novo que seja hábil a justificar a reforma da decisão recorrida, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto o seguinte trecho da decisão de primeira instância, abaixo reproduzido, para que venha integrar o presente voto como razões de decidir:

## II — Do Mérito

15. Quanto ao mérito da infração apontada, se trata de matéria incontroversa, já que a Autuada em sua defesa, contestou parcialmente a infração imputada, se manifestou apenas contra as irregularidades apontadas para o ano de 2002 e 2003. Portanto, nos termos do inciso III do art. 16 e art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, transcritos abaixo, c/c art. 302 do Código de Processo Civil, presume-se verdadeira a matéria objeto de lançamento de ofício não impugnada pela interessada.

*"Art. 16. A impugnação mencionará:*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

16. E no tocante a estes dois anos, confessa que realmente cometeu os erros imputados, mas alega que são meros equívocos, não gerando qualquer prejuízo ao Fisco.

17. Ocorre que se considera infração tributária qualquer ação ou omissão voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária. No Direito Tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal existirá tenha ou não o sujeito passivo intenção de prejudicar o Fisco, ou de ter este sofrido prejuízos pela infringência da norma tributária (art. 136 do CTN). Em princípio, não

importa, para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

18. Desse modo, em princípio, não importa se o sujeito passivo tem ou não a intenção de transgredir a legislação tributária, sendo irrelevante, para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

19. Também não importa, em princípio, perquirir se o ato ilícito praticado gerou efeitos (por exemplo, se o sujeito passivo obteve vantagem com o não-recolhimento), nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos. Assim, a penalidade a ser aplicada no campo tributário independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à legislação tributária. É de se ressaltar que a responsabilidade de que trata o art. 136, muito embora incluída no capítulo V do CTN, que trata da responsabilidade tributária, não deve ser entendida como sujeição passiva indireta. Deve ser entendida como a sujeição de alguém às consequências dos seus atos. Cabe ela tanto contra o sujeito passivo direto (contribuinte) e contra o sujeito passivo indireto (responsável), como contra qualquer outra pessoa (agente) que descumpra qualquer dever acessório para com a Administração Tributária. O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações, determina em seu artigo 136, *in verbis*:

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

20. Luciano da Silva Amaro escreve que *"se o agente é o indivíduo que pratica determinada ação (omissiva ou comissiva), que configura uma infração à lei tributária, o responsável (...) é outra pessoa, que não o agente, em nome do qual este atua. Assim, por exemplo, as figuras do administrador, do mandatário, do gerente, do preposto, são os agentes, em relação ao administrado, ao mandante, ao gerido, ao preponente, que seriam os responsáveis."*

21. A respeito da **responsabilização das pessoas jurídicas**, Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que *"se o ilícito fiscal se baseasse exclusivamente na responsabilidade subjetiva, impossível seria transferir a multa a terceiros (sub-rogação passiva das penalidades). A punição não deveria, neste caso, passar da pessoa do infrator, o que, em muitos casos, seria um verdadeiro absurdo. Em segundo lugar, seria impossível apenas administrativamente as pessoas jurídicas, porquanto estas não possuem vontade (...)." Assim, "jamais poderia a Fazenda Pública responsabilizar as pessoas jurídicas imputando-lhes o dever de pagar multas pelo descumprimento da legislação tributária. Teria a Fazenda Pública de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição, mas alega que são meros equívocos, não gerando qualquer prejuízo para o Fisco. Ora, isto seria irrealístico, complicado e, na maioria dos casos, impraticável. O certo é a responsabilização das pessoas jurídicas em razão de sua culpa 'in eligendo', cabendo-lhes, sendo o caso, direito de regresso contra os seus diretores, gerentes e administradores. Somente nas hipóteses grosseiras de má-fé, quando os diretores agem com dolo específico na prática de ilícito fiscais, que configuram também ilícitos penais, a responsabilidade deve ser pessoal relativamente aos delitos (isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal)."*

22. Conforme consta da parte inicial do art. 136 do CTN, é facultado ao legislador tributário ordinário fixar hipóteses em que deva ser considerada a vontade do agente ou do responsável (elemento subjetivo do ilícito), na configuração do tipo infracional, graduando a penalidade a ser aplicada, em função da infração cometida.

23. Equivocou-se ainda a Impugnante ao afirmar que decaí o direito do Fisco de fiscalizar a contabilidade da empresa, que o prazo é de somente 90 dias conforme previsto no §13º, do art. 225, do Decreto nº 3.098/99. Esse artigo, já reproduzido acima, concede o prazo de 90 dias da ocorrência do fato gerador para que o mesmo seja contabilizado regularmente, em nada dispõe sobre decadência, para fiscalizar a contabilidade. Vejamos o teor do parágrafo:

*Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99*

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

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

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

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

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

*24. O contribuinte deve guardar a documentação na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização, consoante determina a Lei 8.212/91:*

*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 o padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*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;*

*§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (grifo nosso).*

*25. Em sua redação original, determinava o artigo 32 da Lei 8.212/91:*

*[...]*

*III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Departamento da Receita Federal (DRF) todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.*

*Parágrafo único. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante 10 (dez) anos, à disposição da fiscalização. (grifo nosso).*

*(...).*

## **Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini