



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.000570/2010-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-012.398 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de novembro de 2023  
**Recorrente** CNB ENGENHARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de um ato do procedimento administrativo depende da demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*. Ademais, é do contribuinte o ônus da prova quanto a fato extintivo ou modificativo de lançamento tributário regularmente constituído.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA. RESP 973.733/SC. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No julgamento do REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia e de aplicação obrigatória no CARF, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que, no tocante ao termo inicial da contagem do prazo decadencial, havendo pagamento antecipado, o *dies a quo* é a data do fato gerador, por força da regra insculpida no § 4º do art. 150 do CTN. Por outro lado, na hipótese de inexistência de pagamento antecipado ou se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos da disposição do art. 173, inciso I, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele contratados, enquadrados como contribuintes individuais.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS OMISSOS. CFL 68. OBRIGAÇÃO VINCULADA À PRINCIPAL.

No julgamento da multa aplicada por infração à obrigação acessória relacionada à apresentação de GFIP sem os dados cadastrais de todos os fatos

geradores de contribuições previdenciárias deve ser replicado o resultado do julgamento do processo de lançamento da obrigação principal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE arrecadar, mediante desconto das remunerações dos segurados empregados. CFL 59.**

Constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

O julgamento proferido no processo que trata da obrigação principal constitui-se em questão antecedente ao dever instrumental e deve ser replicado no julgamento da obrigação acessória.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIBIR DOCUMENTOS SOLICITADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CFL 38.**

Constitui infração deixar a empresa de exibir à fiscalização todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. CFL 21. SÚMULA 181 DO CARF.**

É incabível o lançamento por descumprimento de obrigação acessória com fundamento em dispositivo da lei geral (Lei nº 8.218, de 1991), quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), atraindo a aplicação do princípio da *lex specialis derogat lex generalis*. Havendo antinomia, aplica-se a norma especial. Devendo, por conseguinte, ser anulado o Auto de Infração capitulado com base na norma geral.

**JUROS E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.** Ao realizar o lançamento de ofício, a Autoridade Fiscal deve aplicar a multa de ofício prevista na legislação, bem como os juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o crédito referente à multa correspondente ao CFL 21.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório

Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Boto (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão (fls. 342 a 355), que julgou a impugnação (fls. 148 a 177) improcedente e manteve o crédito constituído por meio de 7 Autos de Infração (3 AIOPs referentes às contribuições sociais incidentes sobre remuneração paga a segurados empregados e 4 AIOAs), todos decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal 0812800.2008.00571-3 (fl. 37):

### Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP)

Processo	DEBCAD	(Fls.)	Relatório Fiscal (fls.)	Contribuições lançadas
13896.000570/2010-94	37.243.919-5	2 a 14	52 a 56	Parte da empresa e GILRAT
13896.000571/2010-39	37.243.917-9	275 e 283 a 295	296 a 306	Parte dos segurados
13896.000572/2010-83	37.243.918-7	269 a 274 e 276, 332	272 a 282	Terceiros

### Autos de Infração de Obrigação Acessória (AIOA)

Processo	DEBCAD	(fls.)	CFL	Infração
13896.000573/2010-28	37.243.914-4	319 a 325	68	Entrega de GFIP com dados não correspondentes a todos os FGs de contribuições previdenciárias
13896.000574/2010-72	37.243.909-8	326 a 331	21	Deixar de apresentar arquivos em meio digital no padrão MANAD
13896.000575/2010-61	37.243.915-2	311, 314 a 318	38	Deixar de apresentar Livros Diária, razão ou Livro Caixa
13896.000578/2010-51	37.243.916-0	307 a 310 e 312 a 313	59	Deixar de arrecadar, mediante desconto nas remunerações, as contribuições devidas pelos segurados empregados

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

**LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

É devida a contribuição lançada dentro do prazo decadencial quinquenal estabelecido no Código Tributário Nacional, diante da inconstitucionalidade formal do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 expressa na

Súmula n.º 8 do STF.

**PROVAS.**

O momento para apresentação de documentos se dá com a impugnação precluindo O direito de apresentação de provas após O decurso do prazo.

**JUROS.**

Os débitos previdenciários, por comando da Lei n.º 8.212/91, sujeitam-se ao cômputo de juros equivalentes à taxa SELIC aplicado em caráter irrelevável.

**INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES Aos , FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Constitui infração à Lei n.º 8.212/91, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**INFRAÇÃO. ARQUIVOS DIGITAIS.**

Deixar a pessoa jurídica que utiliza sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal de atender à forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações

em meio digital.

**INFRAÇÃO. LIVROS. OBRIGAÇÃO DE EXIBIR LIVROS E DOCUMENTOS RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Constitui infração à Lei n.º 8.212/91, a não-exibição, pelo contribuinte, de documentos ou livros relacionados às contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91 ou a sua apresentação deficiente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 15/10/2010 (fls. 357) e apresentou recurso voluntário em 16/11/2010 (fls. 359 a 402) sustentando: a) nulidade do lançamento e cerceamento do direito de defesa; b) decadência; c) insubsistência quanto aos valores apurados; d) improcedência dos autos de infração de obrigação acessória; e) inaplicabilidade de juros à taxa Selic.

Na sessão de julgamento de 12/07/2021, esta turma, por unanimidade, converteu o julgamento em diligência para que Unidade de Origem informasse se houve recolhimento de contribuições previdenciárias pelo recorrente, na competência dos fatos geradores, ainda que parcial, e mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, para fins de apuração da decadência (Resolução n.º 2402-001.040 – fls. 444 a 447).

A Informação Fiscal (fls. 472 e 473) declarou que o contribuinte realizou recolhimento de contribuições nas competências 06/2005 a 08/2005 e 10/2005 a 13/2005. Na sequência, houve a intimação do contribuinte, por meio de edital, para apresentar manifestação (fls. 478).

Os autos vieram a julgamento e, por meio da Resolução n.º 2402-001.176 (fls. 482 a 487), esta mesma Turma concluiu pela conversão do julgamento em diligência e retorno dos autos à Origem para a devida intimação do contribuinte quanto à Informação Fiscal (fls. 472 e 473).

Foram feitas duas tentativas frustradas de intimação do contribuinte (fls. 491 e 494) e, na sequência, feita a intimação por edital (fls. 498). Não houve manifestação do contribuinte e os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

#### 1. PRELIMINAR DE NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Em preliminar, o recorrente sustenta a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei n.º 9.784/99.

Tomando como base esses princípios, serão nulas, no processo administrativo fiscal, as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72<sup>1</sup>), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa a ser traduzido sob duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes; de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

A violação ao direito de defesa está presente quando constatada a descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contiver vício na motivação, por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC. O devido processo

---

<sup>1</sup> 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.

legal deve pressupor sempre uma imputação acusatória certa e determinada, que permita ao sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, exercitar a sua defesa plena.

O art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 vai elencar os requisitos obrigatórios do auto de infração, a saber: a lavratura por servidor competente, a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Verificada a ausência de um requisito a ensejar o cerceamento do direito de defesa, deve ser declarada a nulidade do lançamento. Não obstante, o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, diante do prejuízo ao direito de defesa, e não apenas em tese.

No caso, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa. O recorrente não cumpriu com o ônus de identificar em que medida seu direito de defesa foi prejudicado e revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, razão pela qual descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ou seja, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido.

O entendimento está em consonância com o deste Conselho. Confira-se:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do auto de infração tampouco cerceamento de defesa. (...)

(Acórdão 2202-009.978, Relatora Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, publicado 27/07/2023)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, contraditório e ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há que se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito. NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA. A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte. (...)

(Acórdão 2201-010.453, Relatora Conselheira Débora Fófano dos Santos, publicado 20/04/2023)

Como dito, a declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

## 2. DECADÊNCIA

Alega o recorrente a decadência do lançamento com relação ao período de 01/2005 a 03/2005, considerando a ciência do lançamento em 29/03/2010 e a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

A DRJ concluiu que pela inexistência de pagamento antecipado relativamente às contribuições lançadas e aplicou a regra constante no inciso I do art. 173 da CTN.

No tocante à contagem do prazo decadencial do lançamento tributário, já em 2008, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e determinou a aplicação da regra quinquenal disposta no Código Tributário Nacional, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8.

**Súmula Vinculante 8:** São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. *Publicação - DJe n.º 112/2008, p. 1, em 20-6-2008.*

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, traz duas regras distintas para contagem do prazo decadencial do lançamento. A primeira, tratada no § 4º do art. 150 do CTN, preceitua que o prazo decadencial para a autoridade fiscal realizar o lançamento deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador. Para a segunda regra, prevista no inciso I do art. 173 do CTN, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 973.733/SC<sup>2</sup>, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, decidiu que o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial (*dies a quo*) é a data do fato gerador, conforme a regra do § 4º do art. 150 do CTN; salvo se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Na hipótese de inexistência de pagamento antecipado ou se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN.

<sup>2</sup> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Nos termos da Súmula CARF n.º 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, **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, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.**

O lançamento refere-se ao período de **01/2005 a 13/2005**. No caso, constava no Discriminativo do Débito (fl. 8) a inexistência do recolhimento de contribuição previdenciária nas competências 01/2005 a 03/2005.

Na sessão de 12/07/2021, esta turma converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem informasse se houve recolhimento de contribuições previdenciárias pelo recorrente, na competência dos fatos geradores, ainda que parcial, e mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, para fins de apuração da decadência.

A Informação Fiscal (fls. 472 e 473) declara que o contribuinte realizou recolhimento de contribuições nas competências 06/2005 a 08/2005 e 10/2005 a 13/2005. Não havendo recolhimento de contribuições nas competências 01 a 03/2005, atraindo a regra do art. 173, inciso I, do CTN, não há que se falar em decurso do prazo decadencial.

### **3. Da indevida apuração da base de cálculo do lançamento**

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre 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 – arts. 149 e 195. No plano infraconstitucional, a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social sobre o salário-de-contribuição a cargo do empregado, do trabalhador avulso (art. 20), do contribuinte individual e do facultativo (art. 21); a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas durante o mês aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei n.º 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (art. 22).

As contribuições destinadas a outras entidades, usualmente chamadas de “Terceiros”, possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei n.º 11.457/2007, calculadas com a alíquota de 5,8%, sendo: Salário Educação 2,5%; INCRA 0,2%; SENAI 1,0%; SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%.

#### **- Contratação de Serviços de Terceiros – autônômicos e empreiteiros**

Conforme relatado, o crédito foi constituído por meio de 7 Autos de Infração (3 AIOPs referentes às contribuições sociais incidentes sobre remuneração paga a segurados empregados e 4 AIOAs), todos decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal 0812800.2008.00571-3 (fl. 37).

No tocante aos AI n.º 37.243.919-5 e 37.243.918-7, o recorrente sustenta que apresentou toda documentação apta a comprovar os valores pagos e que não recolheu as contribuições incidentes sobre tais valores pois acreditava que o sócio, profissional liberal,

deveria apenas fazer registros em livro caixa e que, apesar de ter apresentado documentação comprovando que os valores pagos totalizam R\$ 220.335,04, a Fiscalização teria entendido que o correto seria o pagamento de R\$ 430.997,30.

Alega, ainda, o recorrente que os pagamentos foram feitos a empregados e a autônomos contratados sem relação de emprego e que é improcedente a cobrança de contribuições a título de Seguro Acidente do Trabalho (SAT) e devidas a outras entidades (Terceiros) sobre esses valores que foram pagos a autônomos.

#### **- Contribuições incidentes sobre remuneração do segurados**

No tocante ao AI n.º 37.243.917-9, o recorrente sustenta a improcedência do lançamento sob o fundamento de que o crédito foi constituído sem distinção entre segurados empregados e autônomos/ empreiteiros, para estes o recolhimento seria apenas da contribuição patronal, ficando a eles o encargo de recolher a própria contribuição.

O art. 33 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 10.256/2001, determinava que a empresa era obrigada a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na mesma lei e, ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou apresentação deficiente, caberia o lançamento de ofício das contribuições, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Assim, na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela **execução de obra de construção civil** deveria ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, **cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.**

Art. 33. (...)

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, 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 e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra, em documento de arrecadação identificado com o número da inscrição da obra perante a RFB.

Nesse sentido, “**o proprietário de obra de construção civil** é o responsável pelo pagamento e o recolhimento das contribuições sociais em relação à remuneração da mão-de-obra necessária para a execução do empreendimento. O ARO - Aviso de Regularização de Obras é utilizado para cálculo das contribuições sociais. A aferição indireta demonstra-se cabível quando

faltam elementos de prova para se chegar ao valor correto” (Acórdão n.º 2201-007.708, Relator Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Sessão de 04/11/2020).

Portanto, o lançamento de ofício, por arbitramento, das contribuições devidas à seguridade social, bem como aquelas devidas a Terceiros ocorre quando não se comprova o cumprimento das obrigações relacionadas a estas contribuições, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada e folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados à obra. A Autoridade Fiscal, ao realizar o lançamento por arbitramento, deve apresentar elementos que justifiquem o procedimento adotado e evidenciem que a obrigação principal está inadimplida.

No caso de cessão de mão-de-obra, as obrigações estão veiculadas no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, que impõe a responsabilidade solidária do tomador de serviços. A Medida Provisória n.º 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/97, incluiu nesse dispositivo a inexistência de benefício de ordem, em qualquer hipótese. Posteriormente, a Lei n.º 9.711, de 20/11/98, com produção de efeitos a partir de 1º/02/99, ao manter a responsabilidade solidária do contratante com o prestador de serviços, admitiu o direito de regresso contra o executor.

Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições. *A tomadora dos serviços, ao não exigir da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra as cópias autênticas dos documentos a que se refere o § 4º do art. 31 da Lei n.º 8.212/91, se sujeita à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias devidas pelo executor, relativas aos serviços contratados.*

No tocantes aos deveres da fiscalização, o art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à sua comprovação. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão n.º 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017). Apurar o tributo, realizar procedimentos fiscalizatórios mínimos, aptos a comprovar o inadimplemento das obrigações, indicando seus aspectos quantitativos de modo objetivo, claro e alinhado à realidade fática é ato prévio à identificação de situação jurídica apta a atrair o lançamento de ofício.

Aderindo aos fundamentos expostos pela decisão recorrida, transcrevo o trecho abaixo, aqui incluído como razões de decidir (fls. 350 a 352):

Pelo que consta do Relatório fiscal, os valores da base de cálculo dos levantamentos MO e MO1 foram extraídos dos arquivos em meio digital entregues pela própria autuada, e discriminados os valores de mão-de-obra no Anexo I, fls. 55/68, totalizando o valor de RS 220.355,04, para as competências de 01 a 13/2005.

Mas não foram apurados tão somente estes valores. Esquece-se o impugnante que foram apresentados pela própria empresa vários recibos e documentos quando da auditoria do Imposto de Renda Pessoa Jurídica que comprovam o pagamento de remuneração “por fora”, ou seja, não constavam dos arquivos digitais apresentados pela autuada.

Tais pagamentos, não registrados nos arquivos apresentados pela autuada, totalizaram o montante de RS 210.642,26, discriminados os valores por competência no Anexo II, fls. 69/70, sendo os recibos e vales juntados pela fiscalização em cópia às fls. 72/ 133, o que afasta a pretensa nulidade por cerceamento de defesa.

Assim, da soma do total dos valores constantes do Anexo I e II, chega-se a base de cálculo total no valor de R\$ 430.997,30.

Por outra banda, os cálculos elaborados pelo impugnante apontam base de cálculo total de R\$ 262.601,96, considerando como mão-de-obra o valor de R\$ 176.343,05, e valor pago a empreiteiro de R\$ 86.258,91, conforme planilha transcrita na defesa.

Porém, não há como acatar tais valores, pois, a uma, como já dito anteriormente, os valores constantes dos Anexos I e II, que compuseram os lançamentos foram extraídos dos arquivos digitais e documentos apresentados pela própria autuada, e a duas, não há documentação juntada na defesa a afastar quaisquer dos valores apurados pela fiscalização.

Com efeito, a defesa alega de forma genérica que os valores lançados estão acima dos valores apurados pela empresa, conforme visa demonstrar a planilha que elabora, porém nos documentos juntados às fls. 187/228, denominados pelo impugnante como “toda movimentação de obras do ano de 2005”, constam valores a título de mão-de-obra e referentes a compras de materiais que corroboram o quanto discriminado pela fiscalização em seus anexos, como será exemplificado a seguir.

A título de esclarecimento, tomando-se como exemplo a obra Três Irmãos, competências jan e fev/2005, documento juntado a fl. 187 da defesa, os segurados relacionados constaram dos seguintes anexos do relatório fiscal:

Data	segurado	remuneração	Anexo	
7/1/2005	Luiz Eletricista	1.500,00	anexo II	fl. 69
7/1/2005	Edval Silva	240,00	anexo I	fl. 55
7/1/2005	Marcos Rocha	213,33	anexo I	fl. 55
7/1/2005	Edval Silva	240,00	anexo I	fl. 55
15/2/2005	Edval Silva	80,00	anexo I	fl. 56

Percebe-se que na falta de elementos a identificar com precisão os segurados, a fiscalização utilizou-se dos prenomes e da função do segurado, exatamente como constou da movimentação de obras apresentada na defesa.

O impugnante menciona inclusive que está apresentando novamente toda esta documentação, pois já foram apresentadas à fiscalização. Vê-se que nenhum documento novo foi juntado que pudesse afastar a materialidade do lançamento, sendo importante ressaltar neste ponto que a autuada sequer apresentou os livros Diário e Razão ou o livro Caixa, apesar de intimada para tanto, o que motivou a lavratura do auto de infração n.º 37.243.915-2.

Outrossim, as provas erigidas pela fiscalização aos autos, às fls. 72/ 133, demonstraram claramente que a CNB Engenharia tinha por hábito pagar os segurados sem que houvesse qualquer registro em sua contabilidade, como demonstrado nos recibos referentes a salários, férias, 1ª e 2ª parcela 13 salário (vide fls. 72, 75, 77, 92, 94, 95, 96, 97, 129 a 133).

No tocante a caracterização dos segurados como empregados, há de se ressaltar mais uma vez que a fiscalização apurou o débito, na falta de apresentação dos Livros Diário e Razão, com base nos únicos elementos que lhe foram apresentados, quais sejam, planilhas, recibos de pagamento de mão-de-obra, GFIP e folha de pagamento.

Frise-se que o impugnante não afasta a existência de segurados contratados como empregados, pois confirma na defesa que “apresentou os arquivos magnéticos” à fiscalização “demonstrando todos os pagamentos efetuados às pessoas contratadas para execução da obra, sendo alguns por período mais longo, o que enquadraria como trabalhar submetido ao regime da CLT”. z

A controvérsia reside na alegação de que alguns dos segurados foram contratados como autônomos, empreiteiros, sem vínculo com a autuada.

Contudo, o impugnante somente alega mas não traz provas que permitissem chegar à conclusão sustentada. (...)

Para se entender como se deu o levantamento dos valores pagos a segurados, vejamos como se procedeu a ação fiscal na CNB Construtora. .

Consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 07/15 do apenso Debcad n.º 37.243.909-8, que a presente fiscalização, referente a contribuições previdenciárias e Imposto de Renda Pessoa Jurídica, foi aberta para apurar fatos verificados na fiscalização contra a pessoa física do sócio majoritário e representante legal da empresa CNB Engenharia, Sr. Nelson Luiz Bucater.

Aquela fiscalização tinha como finalidade apurar a origem dos valores depositados em contas da titularidade do referido sócio majoritário, pois que ultrapassavam significativamente a renda declarada em DIRPF/2006, ano calendário 2005. Após regularmente intimado, o referido sócio justificou que os rendimentos eram decorrentes da atividade empresarial da empresa, ou seja, parte dos depósitos que transitavam pela conta da pessoa física eram receita da Pessoa Jurídica proveniente de obras e reformas de construção civil, conforme demonstrado na planilha anexa ao Termo de Verificação, às fls. 16/19.

Ora se comprovadamente houve receita decorrente de obras realizadas pela pessoa Jurídica, como acima exposto, necessariamente houve necessidade de emprego de mão-de-obra para a realização das atividades da empresa na área da construção civil, diga-se que no ano de 2005 constam o total de 16 obras, conforme se verifica no Anexo I do relatório fiscal.

Mas, os segurados listados pela fiscalização nos Anexo I e II, não constavam das declarações em guias GFIP da construtora CNB Engenharia.

Tampouco os arquivos digitais apresentados discriminavam os segurados com nome completo, alguns eram denominados segundo sua função na construtora, tomando-se como exemplo o listado no Anexo I3 pela fiscalização: Antonio pintor, Junior encanador, Luiz Amorim electricista, Bel azulejista, constando no campo “evento” a referência a “vale, pagamento, 13º salário”, o que demonstra indubitavelmente a existência de relação de emprego.

Desta forma, não havendo provas de que os pagamentos feitos aos segurados listados pela fiscalização foram feitos a pessoas jurídicas ou autônomos, como argumenta o impugnante em relação aos empreiteiros, deve ser mantido o lançamento em seus exatos termos.

Diante de todo o exposto, sem razão o recorrente.

#### **4. Autos de Infração de Obrigação Acessória (AIOA)**

No tocantes às infrações de obrigação acessória, sustenta o recorrente que devem ser declarados nulos em decorrência da nulidade dos autos de infração de obrigação principal.

Quanto ao AI CFL 59, diz que a exigência é incabível; para o AI CFL 38 sustenta que o profissional liberal não estava obrigado a escriturar os livros relacionados às contribuições; para o AI CFL 68 e 21 alega improcedência genérica.

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público<sup>3</sup>. Na lição de Barros Carvalho, *são deveres instrumentais ou formais*<sup>4</sup> e o *descumprimento da obrigação acessória*

<sup>3</sup> REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 380.

*torna-se antecedente de uma norma que tem por conseqüente a aplicação de penalidade tributária (multa)*<sup>5</sup>.

Conquanto sejam chamadas de acessórias, Leandro Paulsen adverte que têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais<sup>6</sup>.

#### **- CFL 68 E CFL 59**

Nos termos do disposto nos arts. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; 225, IV, e § 4º, 284, II, e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, a empresa é obrigada a informar, mensalmente, os dados cadastrais de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto (CFL 68).

A base de cálculo desta multa corresponde a 100% da contribuição não declarada e, estando intimamente ligada à existência do crédito principal, só deve ser mantida se constatado que houve fatos geradores omitidos da GFIP. Assim, o julgamento proferido nos processos que tratam da obrigação principal constitui-se em questão antecedente ao dever instrumental e deve ser replicado no julgamento da obrigação acessória. Sendo mantido o lançamento, esta obrigação acessória também é mantida.

No mesmo sentido, é o Auto de Infração lavrado por ter o recorrente deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais (CFL 59), nos termos dos arts. 4º, caput, da Lei 10.666/2003 e 216, I, alínea a, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 (CFL 59).

Trata-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação acessória vinculada à principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de dever acessório, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal. Nesse sentido:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 59. DEPENDÊNCIA DO CRÉDITO PRINCIPAL. A multa do CFL 59 está intimamente ligada à existência do crédito principal. Dessarte, só deve ser mantida punição quando se constatar que havia remuneração paga e crédito tributário não retido e arrecadado.

(Acórdão nº 2202-004.801, Relator Conselheiro DILSON JATAHY FONSECA NETO, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 07/12/2018)

#### **- CFL 38**

Segundo, a Lei nº 8.212/91 traz nos §§ 2º e 3º do artigo 33 a obrigação da empresa exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas naquela lei.

Caso o contribuinte não apresente ou apresente com deficiência a documentação previamente exigida pela Fiscalização Tributária por meio de intimação, tem-se a violação à obrigação acessória. A mesma disposição está descrita nos arts. 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048/99).

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 619.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

O art. 283, inciso II, alínea “j”, do RPS, por sua vez, determina que a infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91 sujeita o responsável a multa quando a empresa deixar de *exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira.*

Trata-se da multa com Código de Fundamentação Legal – CFL 38.

CFL38

Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

Tratando-se de obrigação acessória, veiculada por lei e desvinculada da obrigação principal, a infração subsiste ainda que as verbas pagas pela empresa não constituam base de cálculo das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91.

Na mesma linha, o art. 235 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1991, informa que *se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*** (grifo nosso)

Constitui infração deixar a empresa de exibir à Secretaria da Receita Federal do Brasil **todos** os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na referida Lei. A conclusão está em consonância com o entendimento do CARF:

(...) NULIDADE. LANÇAMENTO. Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade. (...) INFRAÇÃO. CFL 38. DEIXAR DE EXIBIR DOCUMENTOS E LIVROS. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. Constitui infração deixar de apresentar documentos ou livros relacionados com as contribuições previdenciárias nos moldes do §§ 2º e 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 combinado com o art. 232 e art. 233, § único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

(Acórdão nº 2202-008.313, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 26/05/2021)

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela recorrente, com fundamento no arts. 373 do CPC, aplicado de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal, e 36 da Lei nº 9.784/99, deve ser mantido o acórdão recorrido.

Portanto, sem razão o recorrente.

Contudo, conclusão diferente será alcançada quanto ao CFL 21.

**- CFL 21**

O AI DEBCAD 37.243.909-8 foi lavrado por ter o contribuinte deixado de apresentar arquivos em meio digital no padrão MANAD, conforme previsto no art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei n.º 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158, de 24/08/2001.

A apresentação dos arquivos digitais à fiscalização previdenciária passou a ser obrigatória com a edição da MP n.º 83/2002, posteriormente convertida na Lei n.º 10.666/2003, que assim dispõe:

Art. 8º A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

A fiscalização aplicou a multa prevista no art. 12, III, e parágrafo único, da Lei n.º 8.218/91.

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. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

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

(...)

III-multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

O fundamento legal da referida multa pode ser encontrado também no art. 33 da Lei n 8.212/91, *in verbis*:

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. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou

extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

E, nos termos do art. 92 da Lei nº 8.212/91, a infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, será verificada na forma que dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Nesse sentido, assim prevê o art. 283, II, alínea “j”, do Decreto nº 3.048/99:

Art.283.Por infração a qualquer dispositivo dasLeis n.ºs8.212e8.213, ambas de 1991, e10.666, 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)

(...) II-a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos)nas seguintes infrações:

(...) j)deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

No âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas.

Entretanto, a multa imposta tomou como base o art. 11, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/ 01, tendo sido calculada com base no art. 12, da Lei nº 8.218/91.

A Medida Provisória nº 2.158-35/ 01 dispõe, essencialmente, sobre a “legislação das Contribuições para a Seguridade Social COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e do Imposto sobre a Renda”.

Cabe destacar, ainda, que a multa prevista na Lei nº 8.218/91 utiliza como base de cálculo a “receita bruta da pessoa jurídica” no ano-calendário, que era uma base de cálculo não utilizada para as contribuições previdenciárias, em situações como a do presente processo.

Destarte, inexistente fundamento para que seja aplicada a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica a penalizar a conduta descrita no Auto de Infração.

Assim, não cabe 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*.

Havendo antinomia, aplica-se a norma especial. Devendo, por conseguinte, ser anulado o Auto de Infração capitulado com base na norma geral.

Logo, também há de se considerar no presente caso, o disposto no art. 112 do CTN, na medida em que a presente demanda gira em torno da aplicação de penalidades na seara do direito tributário.

Nesse mesmo sentido é o entendimento majoritário do CARF:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 9202-008.351, Relatora Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Publicado em 14/01/2020).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 9202-007.929, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Publicado em 03/07/2019)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 2402-008.124, Redator Designado Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, Sessão de 05/02/2020).

Com essas considerações, em agosto de 2021, o CARF aprovou o Enunciado n.º 181 da Súmula que assim dispõe:

**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 n.º 8.218, de 1991.**

Apenas quanto a esta última infração, voto pelo provimento do recurso voluntário para cancelar o lançamento por vício material.

## **5. JUROS À TAXA SELIC E JUROS DE MORA IGUAIS A 1% NÃO CAPITALIZADOS**

A recorrente alega a não incidência de multa de ofício e juros à taxa Selic.

Ao realizar o lançamento de ofício, a Autoridade Fiscal deve aplicar a multa de ofício prevista na legislação, bem como os juros moratórios calculados à taxa Selic, nos termos da Súmula CARF n.º 108.

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ademais, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A atuação das turmas de julgamento do CARF está circunscrita a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco, não sendo possível afastar a aplicação ou deixar de observar os comandos emanados por lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/15, bem como a Súmula CARF n.º 2.

**Súmula CARF n.º 2**

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

Portanto, sem razão a recorrente.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira