



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.001911/2008-77</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.528 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Data do fato gerador: 18/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Nos termos da Súmula CARF nº 148, os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PRESTAR À RECEITA FEDERAL AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, CONTÁBEIS E FINANCEIRAS DE INTERESSE DA MESMA.

A contribuinte deve atender a intimação para apresentar os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal, ou para prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização. A infração em comento pode persistir independentemente do desfecho do crédito tributário constituído em relação à obrigação principal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2402-006.706, (fls. 229/233), o qual negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o crédito lançado.

O lançamento envolve a multa por descumprimento de obrigação acessória pelo fato da contribuinte ter deixado de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma (CFL 35). Utilizo trecho do acórdão recorrido por bem por bem retratar a questão (fl. 230):

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração (AI DEBCAD 37.174.8895) para cobrança de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91, eis que teria deixado de prestar alguns esclarecimentos necessários à fiscalização.

(...)

- o contribuinte não prestou os seguintes esclarecimentos: não apresentou a relação dos beneficiários dos valores pagos a título de incentivo desempenho; não informou se os valores pagos a título de incentivo desempenho foram tributados para Previdência Social e Imposto de Renda na Fonte; não esclareceu sobre a divergência na competência dezembro de 2003 dos valores recolhidos ao FNDE; e, não apresentou a folha de pagamento de estagiários no leiaute previsto;
- o contribuinte é reincidente, nos termos do artigo 655, inciso V, parágrafo 1º da IN SRP n.o 03, de 14/07/2005, já tendo sido autuado anteriormente em algumas infrações.

O Contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido e apresentou embargos de declaração, os quais foram, rejeitados (fls. 261/263).

Posteriormente, interpôs Recurso Especial (fls. 271/284) visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Da prejudicialidade do feito em função da obrigação principal;** e **b) Da decadência parcial operada.**

Inicialmente, pelo despacho de fls. 330/339, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria **b) Da decadência parcial operada** com base no Acórdão paradigma nº 2403-002.156.

Contudo, o contribuinte apresentou agravo, às fls. 347/351, o qual foi acolhido pelo despacho fls. 374/378, com o devido retorno dos autos à 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos para complementação do juízo de admissibilidade. Desta feita, em despacho de admissibilidade complementar (fls. 387/390) foi dado seguimento ao recurso especial no tocante à matéria **a) Da prejudicialidade do feito em função da obrigação principal**, também com base no mesmo paradigma apontado em relação à matéria “b” já admitida (Acórdão nº 2403-002.156).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pleiteando a manutenção do acórdão recorrido (fls. 392/400).

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

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- a) Da prejudicialidade do feito em função da obrigação principal; e**
- b) Da decadência parcial operada.**

Ambas as matérias foram admitidas com base em um mesmo paradigma (Acórdão nº 2403-002.156)

## I. CONHECIMENTO

Em seu recurso, o contribuinte pugna que há prejudicialidade do feito em função da obrigação principal, haja vista o cancelamento desta última, bem como pela análise da decadência sob os ditames do art. 150, § 4º do CTN.

### I.a. Da prejudicialidade do feito em função da obrigação principal

Para o acórdão recorrido a multa discutida no presente processo é autônoma em relação ao lançamento da obrigação principal e pode ser aplicada independentemente da existência ou não de lançamento referente à obrigação principal (fl. 232):

A multa lançada não se trata de obrigação acessória ao lançamento por descumprimento de obrigação principal, mas sim de multa pelo **descumprimento** de obrigação acessória, que, *in casu*, deu-se de maneira autônoma em relação àquele outro lançamento.

Por sua vez, o voto proferido no acórdão paradigma nº 2403-002.156 convergiu para o seguinte entendimento (fls. 303/305):

Trata-se Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, lavrado contra a empresa acima identificada, por descumprimento do contido na Lei 8.212/1991, art. 32, inciso III.

(...)

Ao contrário do que entendeu a decisão de primeira instância, a matéria discutida na presente autuação está sim vinculada a caracterização de estagiários como segurados empregados, desta forma, a manutenção da autuação deve seguir a mesma conclusão tida naquele processo.

Em decisão proferida por esta mesma turma, no julgamento do processo 16327.001895/2008-12, conexo a esta autuação, foi dado provimento ao recurso do contribuinte julgando improcedente o lançamento fiscal.

(...)

Logo, em não se reconhecendo a procedência do lançamento da obrigação principal, não há que se falar em manutenção da obrigação acessória.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial, pois no paradigma entendeu-se que haveria correlação entre o auto de infração de obrigação principal (cujo objeto eram as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a estagiário) e o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, eis que não foi apresentada toda a documentação que demonstrasse a realização do estágio nos ditames da Lei nº 6.494/1977.

Por outro lado, o Acórdão recorrido sedimentou que a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso III, do da Lei nº 8.212/91, se dá de forma autônoma, não sendo influenciada pela decisão proferida no processo que trata da obrigação principal.

Portanto, entendo por conhecer do recurso especial do contribuinte nesta matéria.

### I.b. Da decadência parcial operada.

Neste tópico, a divergência se dá tanto em relação à regra de contagem do prazo decadencial como também quanto ao momento em que ocorre o fato gerador da multa lançada.

Sobre o tema, cito o seguinte trecho do acórdão recorrido (fl. 232):

Quanto à tese da decadência, penso haver um considerável equívoco cometido pelo recorrente.

(...)

Veja-se que o período de apuração apontado pelo Fisco, quando considerou ocorrido o fato gerador da multa, foi o mês da ciência dos lançamentos relativos às obrigações principais que estavam incluídas na ação fiscal, é dizer, em dezembro de 2008.

Por mais que as informações requisitadas se referiam ao período de 12/2002 a 12/2006, a sua não apresentação deu-se, por óbvio, em momento posterior à respectiva intimação fiscal. Em outras palavras: infere-se que considerou o encerramento da ação fiscal [18/12/2008] como o termo final para a apresentação dos documentos e esclarecimentos então requisitados. E assim me pareceu razoável.

(...)

Nesse sentido, independentemente da regra a ser utilizada para a contagem do prazo decadencial, se a do artigo 150, § 4º ou 173 I, ambos do CTN, (...e aqui estou convencido de que seja a regra do 173, I) penso que não há que se falar em decadência no presente caso, vez que a ciência do lançamento dera-se em 19.12.2008.

Por outro lado, o acórdão paradigma nº 2403-002.156 caminhou no sentido de entender pela decadência parcial da mesma multa CFL 35, nos seguintes termos (fl. 304):

A decisão de primeira instância, embora tenha acolhido a determinação da Súmula 08 do STF, entendeu pela aplicação do art. 173, I do CTN, o que no meu entendimento está equivocado.

No presente caso, a autuação foi lavrada em dezembro de 2009, conforme se verifica as fls. 02 e as contribuições mantidas pela decisão de primeira instância referem-se às competências 01/2005 a 012/2005, resta fulminado parcialmente o direito do fisco de constituir o lançamento, com base no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que houve a cobrança, na presente autuação, de diferenças de recolhimento devendo serem excluídas da autuação as competências até 11/2004.

Conforme acima demonstrado, além de entender por aplicar a regra do art. 150, §4º, do CTN (ao contrário do recorrido, o qual entende por aplicável a regra do art. 173, I, do CTN), o acórdão paradigma considerou como termo inicial de contagem da multa pelo descumprimento de obrigação acessória as competências objeto de autuação da obrigação principal, ao passo que o

acórdão recorrido considerou como *dies a quo* a data em que a contribuinte deixou de apresentar os documentos solicitados.

Desta feita, por restar demonstrada a divergência jurisprudencial, entendo por conhecer do recurso especial do contribuinte também neste ponto.

## II. MÉRITO

### II.b. Da prejudicialidade do feito em função da obrigação principal

Em seu recurso, o contribuinte afirma haver prejudicialidade do feito em função da obrigação principal pois, por não existir decisão definitiva sobre a obrigação principal (processo nº 16327.001895/2008-12), a obrigação acessória não deveria ser exigida.

No entender do contribuinte, *“a caracterização do descumprimento de obrigação acessória que enseja a aplicação de multa depende da demonstração de que a obrigação principal seria definitivamente devida”* (fl. 280).

Contudo, não concordo com o pleito do RECORRENTE.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

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

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

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

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

(...)

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

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

A presente autuação encontra-se amparada na obrigação legal prevista no art. 32, III da Lei nº 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

Estamos a tratar de um dever instrumental do contribuinte em apresentar informações cadastrais, contábeis e financeiras relacionados às contribuições sociais previdenciárias, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, do CTN). Referidas infrações, estão previstas na legislação tributária e acarretam a imposição de multa pecuniária.

Destarte, há no ordenamento jurídico uma clara distinção entre o dever de pagar o tributo e a multa decorrente de uma sanção, pela ausência do dever instrumental de praticar uma conduta no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos.

No caso em tela, a RECORRENTE foi devidamente intimada a prestar as informações solicitadas pela fiscalização (fls. 22 e ss). Por não prestar os esclarecimentos necessários, a autoridade fiscal entendeu pelo descumprimento da obrigação acessória e lavrou a multa cabível.

Poderia até não haver mais lançamento de crédito tributário na correspondente ação fiscal. Ainda assim, o prejuízo à Fiscalização tributária continuaria concretizado, em função do não atendimento, pelo contribuinte, das informações requisitadas.

Em regra, portanto, não existe um liame entre uma obrigação principal e acessória. Nesse compasso, a obrigação acessória em comento persiste independentemente do desfecho do processo administrativo fiscal relacionado à obrigação principal.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da contribuinte.

## **II.b. Da decadência parcial operada.**

Alega a RECORRENTE que a decadência deveria ser verificada à luz do art. 150, § 4º, do CTN uma vez que houve a cobrança de diferenças de recolhimento

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN (abaixo transcrito), pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

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

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme dispõe a Súmula nº 148 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 148

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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.

Acórdãos Precedentes:

2401-005.513, 2401-006.063, 9202-006.961, 2402-006.646, 9202-006.503 e 2201-003.715.

**(Vinculante,** conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).O presente processo trata do período de 01/2003 a 12/2005, com ciência da RECORRENTE em 14/08/2008. Conforme prevê o parágrafo único da norma acima transcrita, o *dies a quo* do prazo decadencial relativo ao art. 173 do CTN pode ser antecipado em algumas ocasiões.

Ademais, o contribuinte pleiteou a contagem do prazo decadencial com base nas competências fiscalizadas (12/2002 a 12/2006), enquanto o acórdão recorrido tratou que o termo inicial seria a data em que restou descumprida a obrigação de prestar os esclarecimentos solicitados (quando do encerramento da ação fiscal em 12/2008).

Entendo correta a tese adotada pelo recorrido.

No presente caso, o contribuinte foi intimado do início da ação fiscal em 18/10/2007 (fl. 23). Antes dessa data, não havia que se falar em aplicação da multa lançada, pois não havia qualquer descumprimento de obrigação acessória. Esta ocorreu com o não fornecimento das informações requeridas pela fiscalização.

Assim, mesmo considerando que a infração ocorreu quando o contribuinte deixou de atender a intimação para prestar as informações, teríamos que o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento (com fato gerador ocorrido em 2007, ocasião em que não foram entregues os documentos solicitados) poderia ter sido efetuado foi 01/01/2008, com

termo final em 31/12/2012. Como a contribuinte foi notificada em 19/12/2008 (fl. 02), verifica-se que o lançamento não foi fulminado pela decadência.

Por outro lado, como bem apontou o acórdão recorrido, foi considerada como data do fato gerador o dia de encerramento da ação fiscal (18/12/2008), como se esse fosse o prazo final para apresentação dos documentos e esclarecimentos então requisitados. Parece-me lógico este entendimento, pois não há indicação de prazo nos termos de intimação endereçados ao contribuinte, de modo que pode-se considerar como descumprida a obrigação quando findou a ação fiscal.

Outrossim, importante salientar que o período para o qual foi solicitada a documentação não estava englobado pela decadência, visto que, conforme entende o próprio contribuinte, as informações requisitadas se referiam às competências 12/2002 a 12/2006, ao passo que as intimações para prestar esclarecimentos ocorreram a partir de 18/10/2007 (fl. 22).

Neste sentido, pela regra do art. 173, I, c/c o art. 195, parágrafo único, ambos do CTN, quando foi intimada da ação fiscal, a contribuinte deveria dispor dos documentos relativos à competência de 12/2001 e posteriores:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Por fim, é importante destacar que a multa CFL 35 objeto deste processo é uma penalidade fixa; ou seja, ela independe da quantidade de informações não prestadas. A obrigação legal estipulada pelo art. 32, III, da Lei nº 8.212/1991 c/c inciso II, “b” do art. 283 do o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, é una. Isso é facilmente comprovado pelo cálculo da multa; percebe-se que seu valor é aquele fixado em lei (apenas alterado em razão da reincidência específica observada), pouco importando o número de informações/esclarecimentos não prestados.

Portanto, por ser uma penalidade fixa, não há qualquer reparo a fazer em relação ao lançamento da presente multa.

Diante do exposto, não merece razão o RECORRENTE.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da Contribuinte para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Declaração de Voto

Conforme registrado em ata, formulei pedido de vista dos autos na reunião realizada em agosto p.p. para melhor apreciar o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade das duas matérias devolvidas a esta instância especial.

Com o reposicionamento do em. Relator quanto ao conhecimento, ao qual adiro integralmente, rogo licença para tecer algumas considerações adicionais quanto ao mérito da segunda temática suscitada: **Da prejudicialidade do feito em função da obrigação principal.**

O poder de polícia fiscal, lato sensu, traduz a atuação administrativa capaz de impor obrigações de modo a viabilizar a tributação. As sanções, na seara fiscal, adquirem grande importância, mormente porque incumbe à iniciativa do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, sem prejuízo do posterior controle e fiscalização pela autoridade fazendária.

As sanções de polícia fiscal atingem dois tipos de deveres: aqueles que têm a gênese no exercício do poder tributário; e, noutro giro, aqueles atrelados ao exercício do poder de polícia fiscal. Nesse sentido, tanto se aplicam sanções de polícia fiscal pelo descumprimento de obrigações tributárias (principais), como pela não observância dos deveres de polícia fiscal – isto é, dos ditos deveres instrumentais, obrigações acessórias.

Cumpra assim distinguir as infrações tributárias materiais (quando o sujeito passivo viola as normas de incidência tributária) das infrações tributárias formais (quando o sujeito passivo atua contrariando deveres de polícia fiscal).

Feito o registro, consabido existir uma série de obrigações acessórias previdenciárias que, na hipótese de descumpridas, acarretam a imposição de sanção de natureza pecuniária. Algumas umbilicalmente atreladas à obrigação principal, outras autônomas.

A título exemplificativo, está no primeiro grupo a multa prevista no inc. II do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (CFL 34), quando “[d]eixar 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.” Ou ainda, quando o sujeito passivo transmite sua GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – ex vi inc. IV do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (CFL 68).

Noutro grupo, aquela que pune a empresa cedente de mão de obra que “deixa de destacar na nota fiscal/fatura ou recibo de prestação de serviços a retenção de 11% do valor bruto da prestação de serviços” – ex vi do § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (CFL 37) – e a ora sob escrutínio, conforme bem aclarado pelo em. Relator. Isso porque, sanciona a empresa por “deixa[r] de prestar a RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.” (CFL 35) Diferentemente do que ocorre nas obrigações acessórias do primeiro grupo, nesta não há ligação umbilical com a obrigação principal.

Assim, na esteira do judicioso voto do em. Relator, **conheço do recurso especial do sujeito passivo para negar-lhe provimento.**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**