



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



**Processo nº** 13826.000410/2007-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.160 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de setembro de 2020  
**Recorrente** COPA - COMERCIAL PARAGUACUENSE DE AUTOMÓVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2001 a 30/06/2003

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há se falar em nulidade do auto de infração nas hipóteses em que tal ato administrativo é produzido com atenção a todos os requisitos previstos na lei tributária vigente.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUE APRESENTA VALOR FIXO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O crédito decorrente de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória é constituído pelo lançamento de ofício, motivo pelo qual se submete à regra geral de decadência constante do art. 173, I, CTN.

Tratando-se, contudo, de multa que apresenta valor fixa cujo montante exigido independe do número de infrações cometidas, tem-se que o reconhecimento da decadência parcial não influencia no valor da penalidade aplicada, de modo a multa fixa cominada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória deve ser mantida.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

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)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD n. 37.093.493-8, lavrado em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso II da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso II e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, porquanto a empresa ora recorrente teria deixado de lançar, mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, do que resultou na aplicação da multa com fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “a” e 373 do RPS, a qual, a rigor, restou fixada em R\$ 11.951,21 (fls. 3).

Conforme se verifica do *Relatório Fiscal da Infração* (fls. 17), a empresa foi devidamente intimada através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD e exibiu documentos contábeis constando que no período de 02.2001 a 06.2003 efetuou pagamentos a Ana Paula Sampaio, na qualidade de segurado contribuinte individual, pelos serviços de assessoria contábil, sendo que empresa contabilizou os referidos pagamentos na conta *Serviços Contábeis* (51201-01000) apenas em algumas competências. Entretanto, em diversas competências a empresa acabou contabilizando os referidos pagamentos em títulos impróprios ao registrá-los nas contas *Serviços de Informática* (51201-02000) e *CIPA – Comissão Interna de Prevenção de Acidentes* (51201-03000) (CFL 34). A propósito, os referidos pagamentos foram discriminados na planilha anexa ao referido *Relatório* (fls. 19/20).

A autoridade fiscal dispôs, ainda, que as circunstâncias agravantes previstas no artigo 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, não restaram configuradas. A atenuante prevista no artigo 291 do RPS também não restou configurada, sendo que, relativamente à agravante de reincidência, a autoridade acabou enviando cópia do Termo de Verificação de Antecedentes de Infração emitido pela Agência da Receita Federal do Brasil (fls. 21).

A empresa foi devidamente notificada da autuação fiscal em 28.08.2007 (fls. 16) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 29/42 por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que a cobrança careceria de certeza e liquidez;
- (ii) Que a imposição da penalidade deveria ser precedida de esclarecimentos ao contribuinte, que, aliás, tem uma série de perguntas e dúvidas quanto ao procedimento efetuado;

- (iii) Que a multa de mora lançada contra a obrigação principal supriria a falta da atenção da obrigação acessória;
- (iv) Que a cobrança de multa em decorrência do descumprimento de obrigação acessória acabaria violando os princípios da capacidade contributiva e razoabilidade;
- (v) Que, nos termos do artigo 150, IV da Constituição Federal, as multas não poderiam ser lançadas em valores exacerbados a ponto de apresentarem caráter confiscatório;
- (vi) Que a taxa de juros estaria limitada a 1% ao mês, de acordo com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional;
- (vii) Que a multa poderia ser revelada mediante a correção da falta até a ciência da notificação e que seria amissível reduzi-la; e
- (viii) Que a aplicação da Lei n. 9.876/99 deveria ser afastada ante a impossibilidade de sua aplicação retroativa.

Os autos foram encaminhados para a apreciação da impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 77/84, a 6ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

DATA DO FATO GERADOR: 24/08/2007

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração de obrigação acessória deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CORREÇÃO DA FALTA. RELEVANÇA DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa será relevada mediante pedido somente se houver a correção da falta dentro do prazo de impugnação, desde que o infrator seja primário e não tenha incorrido em nenhuma circunstância agravante.

PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental no contencioso administrativo fiscal deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses legais expressamente previstas.

Lançamento Procedente.”

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 28.11.2008 (fls. 88) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 89/127, protocolado em 29.12.2008, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente:

- Que não se pode falar em constituição definitiva do crédito tributário nas hipóteses em que há a inobservância da lei e quando tal situação possa propiciar o seu cancelamento, retificação ou anulação, de modo que o lançamento de ofício deve ser precedido de esclarecimentos, já que, se o lançamento não pode fundar-se em presunções, a autoridade tem de especificar com clareza os dispositivos infringidos, sendo que aí não será passível a mera retificação capaz de conferir validade a todo processo administrativo;

- Que a tarefa de lançamento deve exaurir-se em certos casos e antes que a autoridade imponha a penalidade e realize a notificação ao contribuinte, não cabendo a imposição de penalidades no mesmo instante em que se exige a formalidade da obrigação acessória, sem contar que a fiscalização lança sumariamente sanções embasadas em dispositivos regulamentares e acaba não respondendo ao contribuinte uma série de dúvidas e acaba não dando a mínimo chance de elucidação;

- Que o procedimento administrativo recebeu novo enfoque da Constituição Federal que, em seu artigo 5º, inciso LV dispõe que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes*”;

- Que todo ato administrativo deve respeitar ao princípio da legalidade, responsabilidade, competência e revisibilidade e deve, pois, apresentar motivo, forma e finalidade, sendo que, se a diferença dos valores encontrada está sendo cobrada pela fiscalização, não há se falar de descumprimento de obrigação acessória, pois a autoridade fiscal já está solicitando o ressarcimento ao erário determinado no levantamento fiscal e, a rigor, está cumulando tal solicitação com a multa de mora acrescida dos juros legais, de modo que a multa isolada não é cabível sem a ocorrência do respectivo fato gerador; e

- Que, ao cobrar a multa pela falta de cumprimento de obrigação acessória, a autoridade fiscal está violando os princípios da capacidade contributiva e razoabilidade.

(ii) Do mérito:

Do lançamento à luz da Lei:

- Que o cumprimento das formalidades do processo administrativo é essencial e necessário para que se obtenha a certeza jurídica e a segurança processual, mas, por outro lado, não pode haver excessos de formalidade, sendo que a legalidade se apresenta como um dos pressupostos da certeza e da própria segurança jurídica do Estado de Direito;
- Que se a Lei estabelece certas formalidades as quais são indispensáveis à eficácia do ato, o ato apenas será considerado válido se tiver sido produzido de acordo com tais formalidades, de modo que a preterição a quaisquer das formalidade tornará o ato nulo, sendo que como lançamento é o meio legal em que se constitui o crédito tributário, a sua elaboração não é feita ao alvedrio da respectiva autoridade fiscal, já que se trata de ato administrativo vinculado, obrigatório e essencialmente formal; e
- Que como parte da exigência do principal foi excluída por conta da decadência, tal entendimento também deveria ser aplicado aos consectários legais, não se cogitando da incidência de algumas rubricas (terceiros) no período abrangido pela decadência.

Da Infração por descumprimento de obrigação acessória:

- Que, por força do princípio da legalidade, os tributos são criados por meio de lei, a qual deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota), de modo que tais elementos não podem ser veiculados por Instrução Normativa;
- Que, no processo administrativo, o contraditório traduz-se na faculdade do sujeito passivo manifestar sua posição sobre os fatos ou documentos trazidos pelo próprio sujeito ativo e que tal garantia acaba visando que a parte tome conhecimento dos atos processuais e possa reagir devidamente contra eles;
- Que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo da autoridade fiscal, sendo que a constituição da exigência fiscal não faz com que a suposta ocorrência do fato esteja coberto pela presunção de legitimidade e nem inverte o ônus da prova, não cabendo, portanto, ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, sem contar que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, conforme estabelece o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil [artigo 373, inciso I do NCPC];
- Que o Auto de Infração fundado em presunções deve ser considerado nulo, já que em se tratando de ato vinculado, o auto deve conter os exatos e precisos ditames determinados na Lei (motivo, agente competente, objeto, forma e finalidade), sendo que, no caso concreto, o Auto de Infração é nulo desde o seu início por não atender aos requisitos estabelecidos na Lei, uma vez que, ao não permitir ao contribuinte a compreensão precisa da infração cometida, acabou violando os direitos ao contraditório e ampla defesa;

- Que a descrição da infração tal como apresentada e desacompanhada dos documentos são insuficientes para se estabelecer ao certo se o fiscal realmente constatou se houve o fato gerador da obrigação previdenciária autoridade constitua a exigência tributária por meio do lançamento, o qual, aliás, pressupõe a ocorrência do fato gerador, sendo que a autuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade; e
- Que a empresa não pode ser punida com o mesmo rigor imputado a quem descumpra totalmente a obrigação acessória, sendo que a multa apenas seria cabível se a empresa não tivesse enviado o arquivo digital conectividade social e que a Súmula 473 do STJ dispõe que *“A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revoga-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada em todos os casos a apreciação judicial.”*

Da presença de competências prescritas que formam base de cálculo para a infração da presente multa:

- Que, no caso concreto, as competências de 10.2000 a 06.2002 foram atingidas pela decadência em virtude da declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, de modo que não podem ser exigidas.

Do vultuoso valor da multa aplicada com caráter confiscatório:

- Que as sanções visam proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos, sendo que a multa aplicada no caso concreto é absolutamente abusiva e revela caráter confiscatório quando, na verdade, as sanções devem ser proporcionais aos tributos exigidos; e
- Que se ao estipular as multas o legislador atentasse para os princípios da razoabilidade e proporcionalidade as multas não apresentariam caráter confiscatório.

Com base em tais alegações, a empresa requer que este E. Tribunal administrativo reestabeleça o ajustamento da multa aplicada, bem assim que aplique corretamente a legislação tributária e, ao final, acolha os referidos pleitos realizados em sede de preliminares e de mérito.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados, observando-se, de logo, que as alegações formuladas em sede de preliminares acabam se replicando nos tópicos *Do lançamento à luz da Lei* e *Da Infração por descumprimento de obrigação acessória*, os quais, aliás, encontram-se alocados na parte das alegações meritórias. Por essa razão, entendo por analisá-las em conjunto já num primeiro momento.

Passemos, então, ao exame das alegações tais quais formuladas, podendo-se destacar, de plano, que as tais questões concentram-se, por assim dizer, em dois eixos temáticos: (i) alegações genéricas no sentido de que o lançamento foi realizado com inobservância à legislação, (ii) alegações sobre a suposta ocorrência parcial da decadência e (iii) alegações de

que o valor da multa aplicada é exorbitante e acaba revelando caráter confiscatório, quando, segundo a empresa recorrente, as sanções devem ser proporcionais aos tributos exigidos.

## **1. Das alegações preliminares de nulidade do Auto de Infração**

De início, destaque-se que a despeito de não compartilhar com a linha de entendimento que vem sendo sustentada no âmbito do processo administrativo fiscal no sentido de que as hipóteses de nulidades encontram-se previstas apenas no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, devo afirmar, de logo, que a análise que aqui deve ser realizada tem por base os artigos 10, 11 e 59 do referido Decreto e o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

### **“Lei n. 5.172/66**

**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

### **Decreto n. 70.235/72**

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

**I** - a qualificação do autuado;

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

**III** - a descrição do fato;

**IV** - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

**Art. 11.** A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

**I** - a qualificação do notificado;

**II** - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

**III** - a disposição legal infringida, se for o caso;

**IV** - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Art. 59.** São nulos:

**I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O artigo 142 do CTN dispõe que o crédito tributário será constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo (i) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível.

A título de informação, ainda que o Código prescreva que o lançamento é o procedimento *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*, a doutrina costuma tecer críticas à locução “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, porque, de fato, o lançamento não tende para coisa nenhuma, mas é o próprio resultado da verificação da ocorrência do fato gerador. Sem que tenha previamente sido verificado a realização desse fato, o lançamento será descabido, já que tal ato jurídico administrativo pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias já tenham sido realizadas e que o fato gerador da obrigação tributária já tenha sido identificado nos seus vários aspectos<sup>1</sup>.

Quer dizer, se a autoridade não dispõe de todas as informações que levam à conclusão da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a qual, no caso em tela, consubstancia-se no descumprimento de obrigação acessória é que haverá, aí, sim, a necessidade de intimação do sujeito passivo para que os elementos necessários à constituição do crédito seja realizada.

O próprio artigo 9º do Decreto n. 70.235/72 dispõe que *os autos de infração deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*<sup>2</sup>. Do contrário, haverá a necessidade de abertura de procedimento fiscal para que os auditores possam coletar dados e informações relacionados ao fato gerador e possam comprovar, portanto, a efetiva subsunção do fato à norma jurídica, conforme dispõem os artigos 7º do Decreto n. 70.235/72 e 196 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

Por outro lado, note-se que os requisitos elencados nos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72 dizem respeito, respectivamente, ao próprio lançamento e à sua correspondente notificação. Enquanto o artigo 10 descreve os requisitos que devem ser cumpridos pelo agente fiscal por ocasião da lavratura do auto de infração e cuja desobediência pode levar a invalidade do ato, o artigo 11 diz respeito à notificação que, aliás, é pressuposto essencial do ato-fato de lançamento.

Já em relação ao artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, registre-se que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

Pois bem. Ao lavrar o auto de infração e cientificar o contribuinte, a autoridade fiscal realiza ato de conteúdo normativo, introduzindo uma norma individual e concreta que

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

<sup>2</sup> Cf. Decreto n. 70.235/72, Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

<sup>3</sup> Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

vincula os sujeitos por meio de uma obrigação jurídica. É essa relação jurídica que impõe o dever de o sujeito passivo pagar uma determinada quantia de acordo com as bases explicitadas pelo próprio ato administrativo de lançamento. A norma introduzida será considerada válida quando presentes os seguintes requisitos: (i) a norma introduzida deve encontrar fundamento em norma superior que a autorize (fundamento de validade); (ii) a introdução da norma deve obedecer o procedimento previsto em lei (procedimento previsto em lei); e (iii) o ato deve ser realizado por autoridade competente (sujeito competente).

Ocorre que em nenhum momento a recorrente demonstra ou aponta quais foram os requisitos violados. Ao revés, as alegações tais quais formuladas são um tanto vagas e genéricas e dizem respeito a situações abstratas que não teriam o condão de desencadear qualquer nulidade do Auto de Infração por suposta violação aos requisitos constantes do artigo 142 do CTN e artigos 10, 11 do Decreto n. 70.237/72. Além do mais, note-se que o caso em apreço também não se enquadra em quaisquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, não havendo se falar, aqui, em atos ou termos que tenham sido lavrados por pessoa incompetente ou em despachos e decisões que tenham sido proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A propósito, verifique-se que a própria autoridade judicante de 1ª instância já tinha examinado detidamente as alegações de supostas nulidades do Auto de Infração, conforme se pode observar do trecho transcrito abaixo, extraído das fls. 159:

“Portanto, resta evidente que todo o procedimento administrativo fiscal restou resguardado pelo exercício na função de agente capaz e na forma prescrita em lei, pois conforme disposição do próprio CTN, é no lançamento que a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcula o montante de tributo devido, identifica o sujeito passivo e, se for o caso, propõe a penalidade cabível.”

De fato, o lançamento aqui discutido foi regular e devidamente formalizado nos termos da legislação tributária vigente, tendo sido observado os requisitos estabelecidos tanto pelo artigo 142 do CTN<sup>4</sup> quanto pelos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72, sem contar que tanto todos os atos ou termos foram lavrados por pessoa competente quanto todos os despachos ou decisões foram proferidos por autoridade competente sem qualquer preterição ao direito de defesa, em total consonância com o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72.

Não há se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração, uma vez que todos os requisitos e elementos necessários à formalização do ato administrativo foram respeitados pela autoridade lançadora. Dito de outro modo, todos os elementos que revestem o ato administrativo foram discriminados de forma clara e precisa em total consonância com as normas jurídicas que prescrevem sobre a formalização do lançamento.

Em obediência aos requisitos constantes do artigo 142 do CTN, note-se que a autoridade lançadora (i) verificou a ocorrência dos fatos geradores da obrigação correspondente, (ii) determinou a matéria tributável, (iii) calculou o montante do tributo devido, (iv) identificou o sujeito passivo e, por fim, (v) aplicou a penalidade cabível. Portanto, não há se falar em qualquer nulidade do lançamento tal qual formalizado em razão de suposta violação às garantias da ampla defesa e contraditório.

---

<sup>4</sup> Cf. Lei n. 5.172/1966. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por essas razões, entendo que não há que se falar em quaisquer nulidades do auto de infração ou da notificação do lançamento. À toda evidência, a autoridade lançadora agiu em consonância com os artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72 e artigo 142 do CTN, de modo que a preliminar de nulidade tal qual formulada deve ser de todo rejeitada.

## **2. Da não ocorrência da decadência e da multa aplicada em valor fixo**

De início, verifique-se que o Supremo Tribunal Federal, em Decisão Plenária, negou provimento aos Recursos Extraordinários n. 559.882, 559.943 e 560.626 e acabou declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91 sob o entendimento de que apenas Lei Complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária nos termos do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal.

E na mesma Sessão Plenária realizada no dia 12.06.2008, o Supremo acabou editando a Súmula Vinculante n. 8, publicada no D.O.U. em 20.06.2008, nos termos do artigo 2º, § 4º da Lei n. 11.417/2006, conforme transcrevo abaixo:

### **“Súmula Vinculante 8**

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

A propósito, a extensão dos efeitos da aprovação de Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei n. 11.417, de 19.12.2006. Confira-se:

### **“Constituição Federal de 1988**

**Art. 103-A.** O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.” (grifei).

A partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem o referido verbete sumular. Acrescente-se, ainda que o artigo 62, § 1º, inciso I e II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF prescreve que os conselheiros estão vedados de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a não se que o crédito tributário esteja fundamentado em Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal e tenha sido objeto de decisão definitiva do Supremo sob o rito do artigo 543-B do Código de Processo Civil de 1973 ou de acordo com os artigos 1.036 a 1.041 do Novo Código de Processo Civil. Veja-se:

### **“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015**

**“Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**§ 1º** O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

**I** - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

**II** – que fundamente crédito tributário objeto de:

**a)** Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

**b)** Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

A título de informação, note-se que, à época da publicação da Súmula Vinculante n. 8, foi editado o Parecer PGFN/CAT n. 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18.08.2008 estabelecendo as regras a serem observadas no que diz respeito ao prazo decadencial dos créditos previdenciários, podendo-se destacar, aqui, as o item 49, alíneas “d” e “e”, conforme transcrevo abaixo:

**“Parecer PGFN/CAT n. 1617/2008**

**49. (omissis)**

**d)** para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e

**e)** para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN.”

Com o desiderato de explicitar o Parecer acima referido é que foi emitida a Nota Técnica PGFN/CAT n. 856/2008, a qual, aliás, dispõe que o prazo decadencial no que diz com o descumprimento de obrigações acessórias deve ser contado à luz do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

**“Lei n. 5.172/66**

**Seção IV – Demais Modalidades de Extinção**

**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;”

A rigor, note-se que o crédito tributário ora em discussão decorre da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória previdenciária. A regra decadencial aplicável em casos tais é aquela prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

**“OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. DECADÊNCIA.**

A contagem do prazo decadencial para lançamento de obrigação tributária decorrente do descumprimento de obrigação acessória tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

(Processo n. 10.680.725178/2010-99. Acórdão n. 2201-003.798. Conselheiro(a) Relator(a) Dione Jesabel Wasilewski. Publicado em 30.08.2007).

\*\*\*

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.**

[...]

2. O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

[...]

(Processo n. 10805.003553/2007-97. Acórdão n. 2402-006.520. Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Publicado em 22.10.2018).”

Corroborando essa linha de raciocínio, colaciono entendimento sumulado no âmbito deste Tribunal:

**“Súmula CARE 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.”

Ocorre que essa linha de raciocínio não deve ser aplicada à hipótese dos autos. Decerto que a presente autuação compreende os pagamentos contabilizados em títulos impróprios no período de 02.2001 a 06.2003, sendo que a multa foi aplicada em valor fixo, cujo montante independe do número de infrações cometidas, conforme dispõem os artigos 92 e 102 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “a” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, o que significa dizer que o reconhecimento da decadência parcial não influencia no valor da penalidade aplicada.

É nesse sentido que este Tribunal tem se manifestado, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2002

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. 173, I, CTN.**

O crédito decorrente de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória é constituído pelo lançamento de ofício, motivo pelo qual se submete à regra geral de decadência constante do art. 173, I, CTN.

Tratando-se, contudo, de multa fixa, cujo valor independe do número de infrações cometidas, tem-se que o reconhecimento da decadência parcial não influencia no valor da penalidade aplicada.

DECADÊNCIA DO CRÉDITO PRINCIPAL. INOCORRÊNCIA. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Não tendo sido a obrigação principal completamente desconstituída, não há que se afastar a multa fixa cominada.

(Processo n. 15504.002758/2008-44. Acórdão n. 2202-004.900, Conselheira Relatora Ludmilla Mara Monteiro de Oliveira. Sessão de 17.01.2019. Publicação em 18.02.2019).” (grifei).

Considerando que a multa aplicada no caso concreto apresenta valor fixo que, a rigor, independe do número de infrações cometidos, entendo que alegação de decadência não deve ser acolhida.

### **3. Das alegações de que a multa é exorbitante e apresenta caráter confiscatório e da aplicação da Súmula CARF n. 2**

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada corretamente com fundamento em dispositivos normativos válidos e vigentes, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

#### **“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 26-A.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

**“Súmula CARF n. 2**

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

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias vigentes, reafirmo que a multa foi aplicada corretamente com fundamento em dispositivos normativos válidos e vigentes e, portanto, não pode ser afastada ou reduzida tal como pretende a empresa recorrente.

**Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega