



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



**Processo nº** 13924.000350/2007-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-007.915 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 05 de outubro de 2020  
**Recorrente** SINDICATO DOS PROFESSORES MUN DE PALMAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO DECLARAR EM GFIP TODOS OS FATOS GERADORES. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo, devendo ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR DE PRESTAR INFORMAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (RE nº 595838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014). O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543B e 543C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código processual vigente, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Diante da inconstitucionalidade da norma legal que estabeleceu o fato gerador das contribuições lançadas, deve ser dado provimento ao recurso, para cancelar o lançamento efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o relator que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 132-146) em que a recorrente sustenta, em síntese, que:

- a) A DRJ deveria ter aguardado o posicionamento do STF a respeito da constitucionalidade do art. 22 da Lei nº 8.212/91, no julgamento da ADIN nº 2.594, antes de emitir a decisão recorrida.
- b) Está incorreta a utilização da Taxa Selic como índice para a atualização de débitos fiscais e previdenciários em atraso, o que afirma “*por analogia*” a decisão da CSCC/RFB que entendeu que o mesmo índice não poderia ser usado para corrigir valores em ações de restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente.
- c) O recorrente é entidade dotada de imunidade tributária (art. 150, VI, c, da CF), o que albergaria, também, as contribuições sociais atinentes à Previdência Social.
- d) É importante observar o disposto pelo *caput* do art. 170 da CF e seus incisos II, III, VII, VIII e IX, uma vez que a recorrente é a única entidade do Município de Palmas que defende os interesses da categoria dos professores da rede municipal de ensino (daí ser justo o tratamento tributário diferenciado).
- e) O recorrente não pode ser considerado tomador de serviços de saúde da UNIMED Pato Branco. Isso porque tal cooperativa nunca prestou serviços no estabelecimento sindical, bem como que o contrato com ela firmado em 09/2003 não previa a responsabilidade tributária pelo pagamento de contribuições previdenciárias. Nos contratos de parceria e termos aditivos não havia indicação da legislação tributária nesse sentido.
- f) A entidade pode gozar dos benefícios do art. 55 da Lei nº 8.212/91.
- g) O recorrente agiu sempre com boa-fé.
- h) A multa aplicada no patamar de 100% tem caráter de confisco, o que é vedado pela CF.

Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma integral da decisão recorrida, nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, requer-se respeitosamente de Vossa Excelência, mui Digno Presidente desse E. Conselho de Contribuintes — Curitiba e Brasília da RFB, receba este RECURSO VOLUNTÁRIO julgando-se inteiramente improcedente a Decisão/ACÓRDÃO n. 06-16-547 da 7ª DRT/CTA que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD N. 37.109.457-7 promovida pela Unidade de Atendimento da RFB 14021060, em Palmas-PR, por estarem ausentes os indispensáveis pressupostos fáticos-jurídicos que lhe dariam esteio.

a) Requer-se a V.Excia., determine que seja aplicado ao Sindicato, entidade de caráter público, assistencial e social, os benefícios fiscais de poder gozar da ISENÇÃO das contribuições previdenciárias, previstos no artigo 55, da Lei 8.212/91, em virtude dos diretores do sindicato não perceberem nenhuma remuneração, nenhuma vantagem ou benefícios a qualquer título na condução dessa entidade sindical;

b) - E com suporte constitucional nos princípios expendidos nos itens "1" e "2", requer-se ainda, a V.Excia., o direito da impugnante de parcelar os débitos atinentes as contribuições sociais não recolhidas a Seguridade Social, através de um novo Programa de Recuperação Fiscal — REFIS ou PAES;

c) Que seja julgado inconstitucional e ilegal a aplicação cumulativa da Taxa Selic com a Correção Monetária, por caracterizar "bis in idem", conforme decisões dos nossos tribunais judiciais superiores (*V. Decisão da Câmara Superior do Conselho de Contribuintes da RFB, em Brasília-DF que derrubou a Taxa Selic*).

d) - Requer ainda, seja-lhe deferido produzir outras provas documentais, periciais e testemunhais, que possam produzir para o perfeito deslinde do feito;

e) - Requer, seja-lhe deferido o direito de produzir sustentação oral na sessão de julgamento do presente feito, no Egrégio Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais — CCRF, em Brasília-DF.

Apesar de requerer a produção de provas periciais, não foram indicados motivos, quesitos ou mesmo o nome, endereço e qualificação profissional do perito (art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração - AI/DEBCAD n.º 37.109.456-9 (fls. 2-19) que constitui crédito tributário de penalidade, em face do Sindicato dos Professores Municipais de Palmas (CNPJ n.º 00.995.959/0001-04) pelo descumprimento de obrigação acessória descrita no art. 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, referente a fatos geradores ocorridos no período de 09/2003 a 12/2006. A autuação alcançou o montante de R\$ 22.039,72 (vinte e dois mil e trinta e nove reais e setenta e dois centavos). A notificação aconteceu por entrega pessoal em 09/10/2007 (fl. 22).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal Infração (fls. 13-17) o seguinte:

Em ação fiscal no Sindicato dos Professores Municipais de Palmas - PR CNPJ 00.995.959/0001-04, constatou-se que o Sindicato deixou de informar mensalmente ao INSS, por intermédio de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias para as competências 09/2003 a 12/2006, referente a valores pagos a UNIMED Pato Branco Cooperativa de Trabalho Médico, omitindo-se, dessa forma, fatos geradores de contribuição previdenciária. Este procedimento constitui infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

O mesmo relatório contém tabela que discrimina por competência as quantias que deixaram de ser declaradas por meio de GFIP. Consignou-se, ainda, que os valores foram obtidos com base na contabilidade do Sindicato, seus livros diários de n.º 1 a 4 (relativos a 2003 a 2006), bem como por informações fornecidas pela UNIMED Pato Branco referentes às notas fiscais emitidas ao recorrente.

O contribuinte apresentou impugnação em 08 de novembro de 2007 (fls. 25-36) alegando que:

- a) O recorrente é entidade dotada de imunidade tributária (art. 150, VI, c, da CF), o que albergaria, também, as contribuições sociais atinentes à Previdência Social.
- b) É importante observar o disposto pelo *caput* do art. 170 da CF e seus incisos II, III, VII, VIII e IX, uma vez que a recorrente é a única entidade do Município de Palmas que defende os interesses da categoria dos professores da rede municipal de ensino (daí ser justo o tratamento tributário diferenciado).
- c) O recorrente não pode ser considerado tomador de serviços de saúde da UNIMED Pato Branco. Isso porque tal cooperativa nunca prestou serviços no estabelecimento sindical, bem como que o contrato com ela firmado em 09/2003 não previa a responsabilidade tributária pelo pagamento de contribuições previdenciárias. Nos contratos de parceria e termos aditivos não havia indicação da legislação tributária nesse sentido.
- d) A entidade pode gozar dos benefícios do art. 55 da Lei n.º 8.212/91.
- e) O recorrente agiu sempre com boa-fé.
- f) A multa aplicada no patamar de 100% tem caráter de confisco, o que é vedado pela CF.

Ao final, formulou pedidos semelhantes àqueles constantes do Recurso Voluntário e transcritos acima, inclusive no que se refere às provas periciais (fls. 35-36). A impugnação veio acompanhada de documentos acerca da representação legal do contribuinte, seus atos constitutivos, a circular 36/2007 da UNIMED Pato Branco, os contratos firmados entre esta cooperativa e o Sindicato e seus termos aditivos (fls. 37-105).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ), por meio do Acórdão n.º 06-16.548, de 17 de janeiro de 2008 (fls. 112-118), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.**

Comete infração a empresa que apresenta Guia de Recolhimento do FGTS e informações a Previdência Social (GFIP) com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.**

Nos termos do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.876/99, há incidência de contribuição previdenciária, a cargo da pessoa jurídica contratante, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

ALEGACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

E vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo.

Lançamento Procedente.

É o relatório do essencial.

## Voto Vencido

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

### *Conhecimento*

A intimação do Acórdão deu-se em 17 de março de 2008 (fl. 122), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 02 de abril de 2008 (fls. 132-146). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

### *Mérito*

## 1 As obrigações tributárias acessórias

Lembro que o presente caso diz respeito à multa por descumprimento de obrigação acessória, mais precisamente aquela prevista no art. 32, IV, § 5º da Lei n. 8.212/91, c/c art. 225, IV e §§ 4º do RPS.

Aqui, parece-me oportuno lembrar, de saída, que, como ressalta José Casalta Nabais, a relação jurídica tributária, chamada por ele de “relação jurídica fiscal”, é complexa. Além do particular individualmente considerado como sujeito passivo e da Administração Tributária (ou Fisco), integra também a relação jurídica tributária uma terceira parte, que é justamente a coletividade, “...cujo interesse na relação jurídica se traduz na legalidade dos actos tributários e dos actos de fiscalização enquanto suporte do dever de todos contribuírem para as despesas públicas em correspondência com a sua capacidade contributiva” (*Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 240-245).

No que se refere à obrigação tributária, o Código Tributário Nacional, no *caput* do art. 113, menciona que ela poderá ser *principal* ou *acessória*. O § 1º dispõe que 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”. O § 2º, por sua vez, ao tratar da obrigação acessória, prescreve que ela “...decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Por fim, o § 3º, ainda quanto à obrigação acessória, dispõe que

pelo simples fato da inobservância dela, converter-se-á em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Antes mesmo do Código Tributário Nacional, já se tinha a noção de obrigação acessória como aquela de “...*praticar certos atos ou abster-se de outros, em virtude de lei que, assim determinando, visa a garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a fiscalização desse cumprimento*”, nas palavras de José Geraldo Ataliba Nogueira (*Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964, p. 44).

Rubens Gomes de Sousa, que integrou a comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, define obrigação tributária como “...*o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)*”, O mesmo Rubens Gomes de Sousa lembra que essa obrigação poderá ser *principal* (de pagar o tributo) ou *acessória*, que consiste em “...*praticar ou não praticar certos atos exigidos ou proibidos por lei para garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a sua fiscalização*”. (*Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 63-64.). Esse fato demonstra, na visão de Alcides Jorge Costa, a adesão de Rubens Gomes de Sousa à posição de Ezio Vanoni, para o qual “...*a preeminência da obrigação de dar e o fato de que todas as obrigações diversas surjam para concorrer para o desenvolvimento da obrigação principal, não devem induzir o erro de considerar tais obrigações como simples momentos ou como deveres colaterais do vínculo fundamental de pagar tributo. [...] Conclui Vanoni, as obrigações podem classificar-se em obrigações de dar, de fazer, de não fazer e de suportar*” (Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 35).

A expressão “obrigação acessória” vem recebendo, há muito, críticas da doutrina. Ricardo Lobo Torres aponta as três principais razões ensejadoras das críticas. A primeira delas, pelo fato de faltar à obrigação acessória conteúdo patrimonial, não se poderia defini-la como obrigação, que seria vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. A segunda, porque nem sempre o dever instrumental será acessório, efetivamente, de alguma obrigação principal. Há casos, inclusive, que a obrigação principal sequer existirá, e, mesmo assim, poderá surgir, independentemente disso, a obrigação acessória. Por fim, o termo “obrigações acessórias” deveria ser reservado apenas àquelas obrigações que efetivamente “...*se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios*” (*Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 238-239).

Não investirei tempo, aqui, na discussão sobre ser a patrimonialidade característica exclusiva das obrigações, que as distinguiria dos deveres. Essa discussão está superada, parece-me com a obra de José Souto Maior Borges, que teve por objeto justamente “...*expor a tese de que é impossível demonstrar indubitavelmente um enunciado universal sobre normas, tais como o de que toda obrigação é patrimonial*” (*Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23) e que encontrou eco na obra de José Wilson Ferreira Sobrinho (*Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: SAFE, 1996, p. 61 e ss.).

Em razão disso, de ora em diante mencionarei “obrigações acessórias”, “obrigações tributárias instrumentais”, “deveres formais”, “deveres instrumentais” ou “deveres de colaboração ou de cooperação” como sinônimos.

Parece-me que não há, aqui, que se reiterar a importância do cumprimento de tais “obrigações acessórias”. Como lembra Ana Paula Dourado, “*os deveres de cooperação e de colaboração dos sujeitos passivos estão no centro das prestações tributárias*” (*Direito fiscal: lições*. 2. ed. Coimbra; Almedina, 2017, p. 89). Sem o seu correto cumprimento, não é possível tributar o fato em sua correta dimensão econômica. As obrigações acessórias auxiliam na identificação da realidade fática! E mais: é importante lembrar, como faz Dino Jarach quando trata dos deveres formais, que existe um dever geral dos cidadãos em colaborar com a Administração (*Finanzas públicas y derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2013, p. 420). E esse dever pode ser facilmente exercido quando lembramos, com Vasco Valdez, que, em regra, há sempre obrigações acessórias (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 195). E, que tais obrigações acessórias, podem dar-se entre particulares e o Fisco (Administração Tributária), ou, ainda, entre os próprios particulares. Lembro, aqui, que essas obrigações acessórias, enquanto deveres de conduta que tem por escopo o regular desenvolvimento da relação jurídica tributária principal, baseiam-se no princípio da boa-fé (José Casalta Nabais. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 245)!

No que se refere ao suposto caráter acessório, é importante, de saída, firmar a premissa de que a chamada “obrigação acessória” é autônoma. Examinando o conteúdo do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, Maurício Zockun identifica que a expressão “acessória” não representa, efetivamente, o conteúdo dessa relação jurídica. Diz, ainda, que essa obrigação tributária acessória “...pretende que o sujeito passivo leve (consistente num fazer) ao conhecimento da pessoa competente (que figura no pólo ativo dessa relação jurídica), informações que lhe permitam apurar o surgimento de relações jurídicas de direito tributário material, de tal forma a instrumentalizar a atividade de arrecadação e de fiscalização de tributos, mas não apenas isso” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119). E menciona “não apenas isso” porque faz referência, também, à obrigação de terceiros de suportar fiscalização e de prestar informações. E, após mencionar vários exemplos em que inexistente a chamada obrigação principal, subsistindo a obrigação acessória, conclui: “...a efetiva eclosão dos efeitos jurídicos da obrigação tributária material no mundo fenomênico é circunstância independente e autônoma à do nascimento de uma obrigação tributária ‘acessória’” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122).

Observemos, sobre isso, que Eduardo Marcial Ferreira Jardim é enfático ao mencionar que essas “...obrigações de fazer e de não fazer não são acessórias das de dar, ainda que guardem com elas alguma relação” (*Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 231).

E, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “Essa sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. A marca da sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento,

*sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico”* (Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721).

Lembro, por fim – e para arrematar a questão – das palavras de Arnaldo Borges: “*A obrigação tributária acessória é vínculo jurídico independente da obrigação principal*” (Obrigação tributária acessória. *Revista de direito tributário*, n. 4, p. 85).

Quanto à sujeição passiva das obrigações acessórias, cabe a distinção realizada por Pedro Mário Soares Martínez, que trata da “*...relação tributária acessória cujo sujeito passivo é o mesmo daquela [obrigação principal] e a relação tributária acessória cujo sujeito passivo é pessoa diversa*” (*Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 172). (Esclarecemos entre os colchetes)

No que se refere à sujeição passiva da obrigação acessória, prescreve o art. 122 do Código Tributário Nacional: “*Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto*”.

Da leitura do art. 122 do Código Tributário Nacional é possível perceber que não foi estabelecido nenhum critério de individualização de quem poderá ser sujeito passivo da obrigação acessória. Concordo parcialmente com Arnaldo Borges quando escreve que “*...o sujeito passivo da obrigação acessória não encontra relação nenhuma com o sujeito passivo da obrigação principal. Não tem aquele que estar vinculado ao fato gerador da obrigação principal nem lhe é necessária qualquer ligação com o sujeito passivo desta obrigação. O Estado pode, portanto, eleger qualquer pessoa para ser sujeito passivo da obrigação acessória, desde que julgue conveniente à fiscalização e à arrecadação dos tributos*” (*O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1981, p. 67). Nesses casos, estaremos diante de um caso de *sujeição passiva administrativo fiscal* que, de acordo com Luís Cesar Souza de Queiroz, ocorre quando o “*...o sujeito passivo está obrigado (O) a fazer certas atividades instrumentais que contribuem, direta ou indiretamente, para o atendimento dos interesses tributários (fiscalização e arrecadação) do Estado-fisco (sujeito ativo), em certo tempo e espaço*” (*Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 221).

Disse acima que concordo parcialmente porque há casos em que o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória coincidem. Ainda que isso não ocorra necessariamente, pode vir a ocorrer contingentemente. Maurício Zockun faz menção às espécies, por assim dizer, de sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias. O primeiro deles, justamente aquele que é sujeito passivo da obrigação principal:

O primeiro critério a ser empregado para aferir o rol de pessoas que podem ser eleitas como sujeitos passivos pela norma de tributação instrumental nos é fornecido pela materialidade do descritor normativo, onde se encontra indicada a norma jurídica tributária material (geral e abstrata), bem como seus possíveis sujeitos passivos.

Com efeito, aquela pessoa que tem aptidão para ser o sujeito passivo da norma jurídica tributária material (veiculada, por imperativo lógico, no aspecto material do descritor da norma de tributação instrumental) pode ser posta na condição de sujeito passivo da norma tributária instrumental e, portanto, na contingência de prestar informações relativas à ocorrência, no mundo fenomênico, de um fato jurídico tributário e o seu eventual adimplemento.

Por força da íntima conexão (relação) existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária instrumental e a materialidade da norma tributária instrumental, essa pessoa detém o conhecimento e/ou os documentos que permitem ao agente público competente apurar o nascimento e o adimplemento da obrigação tributária material. (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 138-139)

O segundo, aquele que integrou a relação jurídica que formou o fato ensejador da tributação:

Se afirmamos [...] que a relação jurídica é construída mentalmente como o vínculo abstrato que une dois ou mais sujeitos de direito ao qual se encontra subjacente um objeto que consiste numa conduta humana de alguém fazer ou não fazer algo em relação a outros em uma das modalidades deonticas possíveis (obrigatório, permitido ou proibido), os termos dessa relação detêm conhecimento da conduta prescrita em relação a determinado bem jurídico. Por tal razão, estão credenciadas a prestar informações sobre a natureza jurídica do fato decorrente de sua eclosão no mundo fenomênico.

Essas pessoas (que se encontram nos pólos da relação jurídica) podem informar e apresentar documentos que permitam ao agente competente apurar com elevado grau de certeza se o fato decorrente da eclosão dos efeitos dessa relação jurídica é patrimonialmente relevante [...] e ao mesmo tempo, é um fato jurídico tributário material. Ninguém mais estará tão intimamente atrelado a um fato jurídico tributário – podendo prestar essa espécie de informação na busca da verdade material – do que aqueles sem o qual o seu surgimento no mundo fenomênico seria impossível.

[...]

Decorre disso a primeira conclusão objetiva: a pessoa que ocupou um dos pólos da relação jurídica vinculada ao aspecto material da hipótese de incidência da norma jurídica de direito tributário material pode ser posta na condição de sujeito passivo da obrigação tributária instrumental. (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 139-140).

Por fim, um terceiro estranho aos pólos da relação jurídica também poderia ser alçado à condição de sujeito passivo da obrigação acessória em determinados casos. Diz Maurício Zockun:

Reconheça-se, contudo, que pessoa estranha aos pólos d'uma relação tributária substantiva pode deter conhecimento a respeito do nascimento da relação jurídica que supostamente ensejaria o nascimento desse dever de levar dinheiro ao erário a título de tributo.

De fato, a ciência do nascimento dessa relação jurídica pode decorrer de liame fático circunstancial e episódico formado entre o destinatário constitucional do tributo e a pessoa estranha à referida relação ou, por outro lado, emanar de vínculo previamente prescrito pela ordem jurídica... (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 141).

Quanto ao **objeto**, é fundamental observar o conteúdo do prescrito pelo § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual são objeto da obrigação acessória “...as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. É importante lembrar das lições de Hugo de Brito Machado quando afirma que “...só se incluem no conceito de obrigações acessórias aqueles deveres cujo cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação principal” (Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 32)

Vasco Valdez exemplifica a prestação de informações como obrigação acessória. Diz ele: “...*também se consideram obrigações acessórias todas aquelas que respeitem à necessidade de guardar a documentação relevante, se for o caso, a contabilidade ou escrita da sociedade ou da pessoa singular e ainda a prestação de informações. Isto significa que a administração fiscal pode chamar o contribuinte para prestar informações com vista a esclarecer quaisquer dúvidas que possam existir*” (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 196).

Tema relativamente comum é o do **abuso do poder-dever de fiscalizar**, manifestado por meio da exigência de “obrigações acessórias” indevidas.

Tem razão Renato Lopes Becho ao afirmar que “*as obrigações acessórias podem constituir um grande ônus para os sujeitos passivos, nem sempre correspondendo aos fins para os quais elas foram criadas (auxiliar a fiscalização e o cumprimento da legislação)*” (Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230, p. 158).

Hugo de Brito Machado enfrentou o tema do abuso do poder-dever de fiscalizar em algumas oportunidades (Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 61-67; e *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 217-221)

Em 1997, escreveu:

Tem se tornado comum, especialmente no âmbito da fiscalização federal, a intimação de contribuintes para que forneçam aos fiscais demonstrativos os mais diversos, verdadeiros relatórios de certas atividades, para que os fiscais não tenham o trabalho de extrair dos livros e documentos mantidos pelo contribuinte, por exigência legal, as informações que desejam.

Os contribuintes estariam obrigados a atender tais exigências, porque estariam cumprindo obrigação acessória, ou o dever de informar. Importa, pois, determinar-se o que constitui objeto de uma obrigação acessória, e o que configura abuso do poder-dever de fiscalizar.

Obrigação tributária acessória é aquela prevista na legislação tributária. A escrituração de livros e a emissão de documentos, por exemplo. Inexistem obrigações acessórias instituídas caso a caso pelos agentes fiscais. Resta a obrigação acessória consistente no dever de informar, ou de prestar esclarecimentos, e nesta é que se concentra a questão de saber até onde vai a obrigação tributária acessória e onde começa o dever de fiscalizar, certo que “o sistema de fiscalização dos tributos repousa, fundamentalmente, na tessitura das obrigações acessórias”.

[...]

É comum a solicitação, por parte de agentes do fisco federal, de verdadeiros relatórios de certas atividades, ao argumento de que o contribuinte tem o dever de prestar informações e, portanto, tem o dever de lhes fornecer os dados dos quais necessitam para o desempenho da tarefa de fiscalização.

Evidente, porém, que o dever de prestar informações, que configura obrigação tributária acessória, é diverso de um suposto dever, absolutamente inexistente, de fornecer ao agente do fisco as informações que este normalmente pode obter com o exame dos

livros e documentos que o contribuinte é obrigado a manter à disposição das autoridades da Administração Tributária.

[...]

A prestação de informações que configura obrigação acessória é aquela que a legislação tributária estabelece para ser ordinariamente cumprida pelo sujeito passivo, periodicamente. [...]

A obrigação acessória de prestar informações é sempre prevista normativamente, em caráter geral, vale dizer, exigível de todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática. Não pode resultar de determinação do agente fiscal, em cada caso, até porque o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O documentário fiscal existe exatamente para que nele os agentes do fisco colham as informações das quais necessitam. Exigir do sujeito passivo da obrigação tributária que as colham e organizem, segundo a conveniência dos agentes do fisco, é puro abuso do poder de fiscalizar. Cabe ao agente fiscal, no cumprimento de seu indeclinável dever, colher no documento fiscal as informações das quais necessita para o desempenho de suas tarefas. Para isto é que existe e percebe remuneração, que afinal é paga pelo contribuinte, não sendo razoável, pois, onerá-lo duplamente.

Por outro lado, se o fisco pudesse exigir do contribuinte verdadeiros e extensos relatórios, demonstrativos de contas diversas, ter-se-ia instituído, por simples manifestação do agente fiscal em cada caso, verdadeiros documentos, cuja elaboração a lei não impõe ao sujeito passivo.

Em síntese, tem-se que o critério para a distinção entre o objeto da obrigação tributária de prestar informações e o objeto do cumprimento do dever de fiscalizar consiste na previsão normativa e na generalidade e periodicidade. As obrigações acessórias são somente aquelas normativamente estabelecidas, de observância periódica e exigíveis dos sujeitos passivos em geral.

A lei atribui ao agente público o dever de fiscalizar, e ao contribuinte o de tolerar tal fiscalização, mesmo invadindo a sua privacidade, examinando mercadorias, livros e documentos.

[...]

Não pode a norma infralegal transferir para o contribuinte deveres que a lei atribuiu aos agentes fiscais. Ninguém de bom senso admite que uma norma inferior modifique uma lei. Desprovida, pois, de validade, é a norma inferior que a pretexto de instituir obrigação acessória atribui ao contribuinte o dever de oferecer ao agente fiscal dados que ele pode obter examinando a escrituração, ou os documentos que lhe servem de base. Mais evidente, ainda, é a invalidade do ato do agente fiscal que, sem norma alguma que o autorize, exige do contribuinte aqueles dados, que por comodismo não busca obter na escrituração ou nos documentos que este tem o dever de lhe exhibir.

(Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 64-67).

Mais recentemente, Hugo de Brito Machado voltou a enfrentar o tema:

Constitui obrigação tributária acessória, imputável ao contribuinte dos tributos em geral, o tolerar a fiscalização no estabelecimento, exibindo aos agentes do Fisco os livros e documentos fiscais solicitados.

É importante ressaltar que os livros e documentos que o contribuinte tem o dever de exibir são somente aqueles que é obrigado a possuir, nos termos da legislação aplicável em cada caso. O contribuinte não tem o dever de elaborar relatórios, demonstrativos, inventários, ou outros documentos exigidos pelos agentes do Fisco, que costumam fazer tais exigências por puro comodismo.

Realmente, é muito comum a transferência, pelos agentes do fisco, de encargos seus para o contribuinte. Em vez de fazerem os levantamentos que podem fazer nos livros do contribuinte, exigem que este lhes forneça demonstrações de contas, de operações, relatórios de ocorrências e outras informações que podem com segurança obter no exame de livros e documentos, mas preferem, por comodismo, que lhe sejam fornecidos prontos. Essa prática tornou-se ainda mais frequente depois que a lei instituiu o denominado crime fiscal, que se pode configurar pela conduta de *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*, que inibe o contribuinte de fornecer ao fiscal documento que não corresponda à verdade.

(Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 34-35).

Concordo com a conclusões apresentadas por ele.

Por fim, é importante tecer algumas palavras sobre o **veículo introdutor de enunciados prescritivos que encerram obrigações acessórias**. A questão gira em torno de poderem as obrigações acessórias serem estabelecidas por atos infralegais. Concordo, aqui, com a posição de Hugo de Brito Machado, para quem o estabelecimento de obrigações acessórias prescinde de lei. A partir da interpretação conjunta do art. 96 do Código Tributário Nacional – o qual prescreve que “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” – e do art. 113, § 2º – de acordo com o qual “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” – conclui que as obrigações acessórias podem ser estabelecidas por regulamentos. Diz ele: “...ao não se referir à obrigação tributária acessória quando estabelece que somente lei pode estabelecer, e ao definir essa espécie de obrigação como decorrente da legislação – conceito que abrange regras de hierarquia inferior -, o Código Tributário Nacional deixa claro que as obrigações acessórias podem ser, sim, instituídas por regulamentos” (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 253).

Isso não quer dizer que qualquer dever administrativo possa ser instituído por regulamento. Não. Novamente, apoio-me nas lições de Hugo de Brito Machado, para o qual “...nem todos os deveres administrativos impostos a contribuintes e a terceiros no interesse da Administração Tributária configuram obrigações tributárias acessórias. Estas, porque acessórias, instrumentais, necessárias para viabilizar o cumprimento da obrigação principal, podem ser instituídas por normas de natureza simplesmente regulamentar. Não os outros deveres administrativos, que, embora possam ser úteis no controle do cumprimento de obrigações tributárias, não são inerentes a estas, e, assim, não se caracterizam como obrigações tributárias acessórias” (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254). Posição reiterada em escrito dele mais recente (Hugo de Brito Machado. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 212-216). Afinal, “...um dever administrativo que não seja indispensável ao controle do cumprimento de obrigação tributária principal só por lei pode ser instituído. Não se enquadra no conceito de obrigação tributária acessória” (Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 33).

A obrigação acessória a que sujeito a recorrente não padece de qualquer ilegalidade.

Observe-se que o art. 32, IV da Lei n. 8.212/91 prescreve que “A empresa é também obrigada a [...] informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS”. Observo que a obrigação acessória, bem como a descrição da infração pelo seu descumprimento, constam da lei, precisamente no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, que prescreve que “A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior”. Como, também, no art. 225, IV, § 4º, do RPS. Eis a descrição da conduta ilícita:

Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

No presente caso, foi exatamente a conduta do recorrente. Diante disso, nego provimento ao recurso.

## 2 Sobre a confiscatoriedade da multa

No presente caso, o recorrente alega que a multa é confiscatória, pois alcançaria o percentual de 100%.

A alegação sobre a confiscatoriedade da multa tributária, bem como de sua *inconstitucionalidade*, é algo corriqueiro. Fosse a questão da confiscatoriedade da multa algo nos limites constitucionais, seu exame estaria obstado pela Súmula CARF n. 2, de acordo com a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária”.

Não me parece que assim seja. Procurando no texto da Constituição Federal, não há qualquer menção à proibição que multas, entendidas como sanção por ato ilícito, tenham efeito confiscatório. Lembro, de saída, das palavras de Carlos César Sousa Cintra, quando menciona: “Quanto às sanções administrativas tributárias, levando-se em consideração que elas não são tributos, disso resulta que não é correto utilizar o art. 150, IV, como fundamento jurídico impeditivo do apontado efeito confiscatório”(Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 79).

Neste particular, parece-me correta a interpretação de Hugo de Brito Machado:

Ressalte-se, finalmente, que não se aplica às penalidades pecuniárias o princípio do não-confisco, que no ordenamento jurídico brasileiro está expresso em dispositivo da Constituição Federal de 1988 que veda expressamente a instituição de tributo com efeito de confisco. Aplicam-se, todavia, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, em atenção aos quais devem ser considerados inconstitucionais os dispositivos de lei que estabeleçam multas desproporcionais ao dano resultante da infração à qual correspondam (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 389).

Esse pensamento não é isolado. Tomo, por exemplo, as lições do clássico livro de Estevão Horvath:

É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade.

Em primeiro lugar, a multa é penalidade imposta pela legislação, decorrente do incumprimento de algum dever ou obrigação por parte de quem a ela se assujeita. Em termos mais técnicos, a norma sancionadora tem como hipótese exatamente o descumprimento de outra norma que impusera determinada conduta. [...] Noutro giro, *tributo não é multa* e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV, da Constituição reporta-se àquele e não a esta.

Por outra parte, a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punido, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra. O próprio Código Tributário Nacional, ao definir tributo, diz que ele é uma prestação compulsória *que não constitui sanção por ato ilícito* (art. 3º) (*O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114-115).

Lembro, ainda, das palavras de Fábio Brun Goldschmidt:

Ocorre que aqueles que entendem compreendidas as multas no art. 150, IV, da Constituição interpretam-no como abrangente de toda a obrigação tributária; eis que, na forma do art. 113 do CTN, a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária; e, de acordo com seu § 3º, as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são convertidas em obrigação principal, de modo a receber igualmente, tratamento equivalente o do crédito tributário. [...]

Pensamos, contudo, que a invocação do princípio inscrito no art. 150, IV, da Constituição deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, aos tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento. Até porque não nos parece correto interpretar a Constituição pela lei que lhe é subordinada (CTN).

[...]

A prestação pecuniária compulsória, proibida pelo art. 150, IV, portanto, é aquela que soa como penalização, e não aquela que representa verdadeiramente uma penalização (que, de mais a mais, não é tributo), pois então os critérios para aferir a caracterização da excessividade deverão ser outros. A equação que conforma os limites possíveis da tributação evidentemente não pode ser a mesma daquela que define a medida da penalização. Os critérios não de ser totalmente distintos, porque de conceitos antagônicos está-se a tratar. Não mais estará em jogo a convivência harmônica entre a tributação e o direito de propriedade, ou o exercício concomitante de outros direitos constitucionais, como *v.g.*, a liberdade de profissão, de locomoção, a livre iniciativa etc. A pena não precisa necessariamente ser compatível com o exercício igual de todos os outros direitos constitucionais; a tributação precisa (*O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 154-155).

Observe, ainda, as palavras de Karina Pawlowsky sobre a questão específica:

O tributo, assim, não constitui sanção de ato ilícito, enquanto a multa é justamente essa sanção. Tributo e multa são, assim, ontologicamente distintos.

[...]

As multas, sob outro aspecto, não têm por objetivo a arrecadação aos cofres públicos, mas sim a finalidade de reprimir o contribuinte que não cumpre a obrigação tributária, seja por atraso no pagamento ou por outra conduta contrária à lei.

[...]

Às multas não se aplicam, assim, princípios referentes aos tributos.

Em síntese: tributo e multa são institutos ontologicamente distintos, não apenas porque enquanto um exclui a ilicitude, o outro necessariamente a contempla, mas também porque enquanto a finalidade de um é geralmente a arrecadação, o outro tem por objetivo a punição, ou o desestímulo à contrariedade à lei.

Sustentar, assim, que a multa, por integrar a obrigação tributária principal, tendo o mesmo regime jurídico do tributo, submete-se ao princípio que veda o efeito de confisco, significa interpretar a Constituição a partir do CYN, o que atenta contra uma leitura constitucional do tema.

Por esses motivos, sustentamos que às multas não se aplica o princípio do não confisco (*A utilização do tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 204-205).

Trago, aqui, também, as palavras de Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Há quem confunda, erroneamente, a necessidade de proporção entre o tributo e a capacidade contributiva do contribuinte, com a necessidade de proporção entre a sanção e a capacidade contributiva do infrator. Essa confusão, por sua vez, dá ensejo a outro pensamento equivocado: a ideia de que sanções não podem ter efeito confiscatório.

De início, importa deixar clara a ideia de que, se a finalidade da sanção é evitar a prática do ilícito, a sanção não só pode, como deve, ser grave a ponto de imprimir no infrator o sentimento de que a violação da norma lhe trará grande prejuízo. Por conta disso, a sanção não deve ser graduada de acordo com a capacidade contributiva do infrator de maneira tal que, como não será tão grave, o mesmo ainda terá capacidade para infringir novamente a norma.

[...]

Quanto à possibilidade de sanção com efeito confiscatório também é de se fazer algumas considerações.

O que não pode ter efeito confiscatório é o tributo, porque incide sobre um fato lícito, cuja prática, portanto, é aceita pelo ordenamento. Em termos mais diretos, aceitar a atribuição de efeito confiscatório ao tributo seria como aceitar que o tributo pode tolher, por inteiro, a prática de alguns atos lícitos, o que implicaria, em muitos casos, violação ao direito de propriedade e à livre iniciativa.

A sanção, ao revés, é aplicada em face da prática de um ato ilícito, que o ordenamento repele. Por conta disso, pode consistir em medida que tolha por inteiro a prática do ato e pode ser confiscatória, exatamente a fim de repeli-lo, sendo válidas, portanto, as sanções que importam em pena de perdimento dos bens envolvidos na prática de infrações que lhes deram origem. (*Sanções tributárias. Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 375-376).

E, por fim, cito aqui o entendimento de Gustavo Masina, referindo-se aos incisos do art. 150 da Constituição Federal:

Embora muitíssimo tentadora, a ideia de aplicar os princípios constitucionais tributários como limites às sanções administrativo-tributárias não se mostra correta. Os enunciados

constitucionais são claros ao dispor que tais garantias servem como limitações à instituição e cobrança de tributos. O vocábulo “tributo” chega a ser repetido em quatro dos seis incisos do dispositivo constitucional, evidenciando que a restrição do campo de aplicabilidade dos chamados princípios constitucionais tributários, exclusivamente direcionados aos tributos e não às sanções, foi obra consciente do legislador constituinte e não fruto do acaso. Nos outros dois incisos há referência a contribuintes (inc. II) e a impostos (inciso VI), o que basta a evidenciar que a exclusão das sanções do âmbito de aplicação da norma constitucional foi mesmo obra consciente do constituinte. Há que se considerar, ainda, o fato de que o vocábulo “tributo” já se encontrava definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996) quando da promulgação da Carta Constitucional de 1988. Portanto, ao valer-se do termo “tributo”, é bastante razoável presumir que o legislador constituinte tenha adotado o sentido jurídico preexistente, advindo da já arraigada interpretação do art. 3º do CTN (*Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 53).

Como todo o respeito aos que pensam de outra forma, não me parece que a vedação constitucional ao confisco aplique-se às multas tributárias. O Texto Constitucional é expresso ao mencionar, em seu art. 150, IV, que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco”. Assim, a suposta não-confiscatoriedade das multas, a meu ver, não é tema que envolva exame de constitucionalidade em face do prescrito pelo mencionado art. 150, IV, da Constituição, podendo, portanto, ser analisado pelo CARF.

Observo, no presente caso, que a aplicação da multa deu-se conforme determinado pela legislação. Eis o que consta do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa: (fls. 18-19):

1. Conforme o disposto no artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, a multa a ser aplicada corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, a um múltiplo do valor mínimo, correspondente nesta data a R\$ 1.195,13 (Portaria MPAS nº 142, de 11/04/2007), em razão do número de segurados da empresa (faixa de 0 a 5 segurados). Para essa faixa de segurados, o limite, por competência, é 1/2 vezes o valor mínimo.

[...]

3. O valor devido é calculado pela aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo de 30% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, no caso a UNIMED de Pato Branco. Essa obrigação está descrita no artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei 9.87/99.

[...]

5. Portanto, aplica-se a multa estabelecida no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 284, inciso II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no valor total de R\$ 22.039,72 (vinte e dois mil, trinta e nove reais e setenta e dois centavos).

6. Verificou-se que não constam autos-de-infração lavrados contra a empresa em ações fiscais anteriores, bem como não ocorreram circunstâncias agravantes (art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS)

7. Portanto, (Art. 291 do RPS) - Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. Art.

292, V do RPS - Na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Ainda que se pudesse cogitar de eventual confiscatoriedade para as multas – o que admito apenas para fins argumentativos- ainda assim, no presente caso, não estaríamos diante de multa confiscatória.

Por essa razão, neste particular, nego provimento ao recurso.

### **3 Legalidade da aplicação da Taxa Selic**

Com relação ao argumento da impossibilidade da aplicação da Taxa Selic, cito, aqui, a Súmula CARF n. 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante disso, neste particular também nego provimento ao recurso.

#### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

### **Voto Vencedor**

Discordo do ilustríssimo relator, pelo fato de negar provimento a este recurso, referente a auto de infração de obrigação acessória, tendo em vista o resultado do julgamento da obrigação principal, processo 13924.000349/2007-56, para o qual foi dado provimento.

#### **DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E DO SEU DESCUMPRIMENTO**

O motivo da autuação, conforme descrito no relatório fiscal, foi o fato da empresa ter declarado as GFIP, nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, sem a informação de valores pagos à Unimed Pato Branco - Cooperativa de Trabalho Médico, omitindo-se, dessa forma, os fatos geradores de contribuição previdenciária.

A penalidade imposta está prevista nos artigos na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4., do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

**DO RESULTADO DO JULGAMENTO DO PAF N° 13924.000349/2007-56**

O presente processo foi julgado na mesma sessão em que foi julgado o processo 13924.000349/2007-56, que se refere à obrigação principal, para análise conjunta.

No julgamento do recurso do processo principal, decidiu-se por dar provimento ao ao mesmo, cancelando-se o crédito tributário ao aplicar-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

Portanto, como a recorrente não era obrigada a declarar as contribuições lançadas nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, este auto de infração de obrigação acessória deve ser cancelado.

Do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite