



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15586.000993/2010-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.009 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

SEGURO DE VIDA EM GRUPO. FALTA DE PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Para que não haja incidência de contribuições sobre a parcela paga pela empresa individualmente para cada segurado, a título de seguro de vida em grupo, é obrigatória a previsão do benefício em norma coletiva de trabalho.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não são excluídas do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

A multa vigente na época da ocorrência dos fatos geradores é menos gravosa que a atualmente aplicável, por esse motivo deve-se manter o percentual de 24% aplicado no lançamento.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que é inconstitucional.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, para a rubrica seguro de vida em grupo, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial nesta parte; II) por maioria de votos para a rubrica assistência médica, vencidos os conselheiros Elias Sampaio Freire e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial nesta parte; III) por maioria de votos quanto a multa aplicada, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que limitavam a multa em 20%.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 12-037.501 de lavra da 14.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro I, que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.291.965-0.

O crédito em questão refere-se às contribuições da empresa para outras entidades ou fundos (terceiros).

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 48 e segs., os fatos geradores de contribuições sociais objeto do lançamento foram:

a) pagamento de seguro de vida em grupo para os empregados e diretores da empresa, sem que o benefício fosse previsto em norma coletiva de trabalho;

b) pagamento de plano de assistência médica para os dependentes dos segurados a serviço da empresa.

Acrescenta-se ainda que a multa foi aplicada levando-se em conta a alteração legislativa promovida pela MP n.º 449/2008, optando-se pela regra mais favorável ao sujeito passivo, no comparativo entre o cálculo efetuado de acordo com a legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores e aquele previsto nas regras atualmente aplicáveis.

A empresa ofertou impugnação, fls. 55 e segs., tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, fls. 137 e segs., mantido integralmente o lançamento.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso, fls. 164 e segs., no qual, em apertada síntese, alegou que:

a) é equivocado o entendimento da Autoridade Fiscal de que a verba paga a título de seguro de vida em grupo somente poderia ser excluída do salário-de-contribuição, caso estivesse prevista em norma coletiva de trabalho;

b) sobre a citada verba não se verifica a ocorrência dos requisitos de retributividade pelo trabalho executado ou habitualidade no pagamento, sem os quais inexistem no mundo fático a hipótese de incidência de contribuições sociais;

c) o pagamento do seguro de vida independe dos serviços prestados à empresa, sendo fornecido por esta como mero conforto psicológico para o empregado ou dirigente e a sua família;

d) os valores pagos pela empresa a esse título não são recebidos pelo segurado, mas pela seguradora, sendo que o eventual recebimento da indenização somente ocorrerá, caso se concretizem os eventos mórbidos previstos no contrato, afastando-se, assim, por completo a sua natureza salarial;

e) a jurisprudência é uníssona quando o tema é a não incidência de contribuições sociais sobre os valores relativos a seguro de vida em grupo;

f) nem mesmo para fins trabalhistas pode se incluir a referida verba no conceito de salário;

g) as exigências para exclusão do seguro de vida em grupo da tributação previdenciária previstas no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, são ilegais, posto que esse ato normativo não poderia inovar no ordenamento, criando empecilhos a fruição de uma benesse, os quais não foram previstos em lei. É esse o entendimento que tem prevalecido no Judiciário;

h) do mesmo modo, o oferecimento de planos de saúde pelas empresas aos seus empregados e dependentes não tem finalidade de retribuir o trabalho prestado, sendo considerado um benefício social. Por esse motivo, inadmissível a sua inclusão no salário-de-contribuição;

i) a jurisprudência tem manifestado reiteradamente o entendimento contrário à natureza salarial do fornecimento de assistência médica aos segurados;

j) considerando que a utilização do plano de saúde pelos segurados e dependentes somente ocorre nos casos de doença, afasta-se da verba sob comento o requisito da habitualidade;

k) não havendo habitualidade, não há de se inserir o fornecimento de assistência à saúde no conceito de remuneração, inexistindo incidência de contribuições sobre a mesma;

l) nem mesmo a interpretação literal da alínea “q” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 justifica a tributação da verba sob enfoque;

m) a jurisprudência do STJ e do TST não faz qualquer distinção entre a natureza jurídica do fornecimento de plano de saúde aos trabalhadores e aos dependentes destes;

n) a invocada interpretação literal do dispositivo da Lei n.º 8.212/1991 não se aplica à situação sob comento, posto que não se está diante de norma de isenção, mas clara situação que não se situa no campo de incidência das contribuições sociais;

o) mesmo que se considere a norma inserta na alínea “q” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 regra de isenção, deve-se adotar a interpretação teleológica para afastar a tributação, posto que seria grande a incoerência de se desestimular a concretização do valor fundamental da saúde, que recebeu da Carta Magna a mais alta consideração;

p) por outro lado, há de se convir que a regra que exclui a incidência de contribuição sobre a assistência médica fala na concessão ao trabalhador, que engloba a saúde do próprio obreiro, mas também daqueles que dele dependam;

q) a jurisprudência tem se inclinado nesse sentido, reconhecendo que não tem natureza de salário nem o plano de saúde ofertado ao trabalhador, tampouco o disponibilizado aos dependentes;

r) não tem amparo legal a aplicação de multa progressiva no tempo;

Processo nº 15586.000993/2010-33  
Acórdão n.º **2401-003.009**

**S2-C4T1**  
Fl. 304

---

s) em razão da revogação dessa sistemática pela MP n.º 449/2008, a multa deve ficar limitada a 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/1996.

Ao final, requer o cancelamento do AI.

O julgamento do CARF foi convertido em diligência para que fosse verificada a existência de inclusão do crédito em parcelamento. Retornou a esse Colegiado com resposta negativa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Seguro de vida

O que levou o fisco a tributar os prêmios de seguro de vida aos empregados e diretores da empresa foi o fato de tal benefício não estar previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, contrariando, assim, o que dispõe o inciso XXV do § 9.º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.

A empresa não se contrapõe à afirmação do fisco quanto à falta de previsão do benefício em norma coletiva do trabalho, todavia, lança vários argumentos pela não incidência de contribuições sobre a verba, independentemente do cumprimento da norma prevista no RPS.

Passo agora a ponderar sobre esse aspecto da lide.

Nos termos da Constituição Federal, art. 201, § 11, todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, integram o salário-de-contribuição, conforme se vê do dispositivo:

*Art. 201*

*(...)*

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

*(...)*

A verba sob enfoque, ao contrário do que afirma a empresa, é um ganho habitual do trabalhador, posto que a empresa está arcando com o custo de um produto securitário, o qual, se fosse suportado pelo empregado, representaria um decréscimo no patrimônio deste.

Ou seja, o empregado somente faz jus à cobertura do seguro de vida porque o seu empregador assume o ônus de pagar o prêmio.

Não há que se acatar a tese de que a verba tem caráter indenizatório em razão do segurado ou seus dependentes somente terem direito ao mesmo quando ocorre o evento doença ou morte. É que não há de se confundir o momento do custeio do seguro de vida, com a ocasião em que segurado recebe o valor correspondente ao benefício.

Quando do custeio do plano de seguro, aquele em nome de quem é efetuado o contrato tem que arcar com as parcelas que tecnicamente são chamadas de “prêmios”, se o seu

empregador assume esse ônus, tem-se aí um benefício indireto fornecido ao trabalhador, o qual, por força da norma constitucional acima, deve sujeitar-se à incidência de contribuições sociais.

Vê-se ainda que existe aí um caráter contraprestativo no fornecimento da verba, posto que se o empregador está assumindo um ônus, que a princípio seria do seu empregado. Note-se que os demonstrativos acostados revelam que não estamos diante de um pagamento de seguro de vida padrão, pago globalmente para todos os empregados, mas de pagamentos de prêmios individuais que variavam de segurado para segurado, como se pode ver da planilha acostada pelo fisco.

Não há de se confundir o momento do custeio do seguro de vida com a ocasião da percepção da indenização paga pela seguradora por ocasião do sinistro, esse em hipótese alguma deve sofrer a incidência para a Seguridade Social, uma vez que não tem caráter de ganho habitual, tampouco está relacionado com a prestação dos serviços.

A Lei n.º 8.212/1991, em seu art. 28, I, traz a conceituação de salário-de-contribuição para o segurado empregado, que se traduz na base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições sociais, nos seguintes termos:

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

*(...)*

Percebe-se, assim, que, via de regra, a totalidade dos rendimentos que sejam repassados aos empregados, independentemente da denominação dos pagamentos, como contraprestação pelo trabalho, sujeitam-se a incidência de contribuições.

Não tenho dúvida que a verba sob comento é fornecida aos trabalhadores como mais uma maneira de retribuir o esforço dos mesmos para a consecução dos objetivos do empregador, não se situando no campo das verbas indenizatórias, posto que essas têm vinculação a um gasto do trabalhador para executar as suas tarefas laborais.

Tendo em conta a abrangência do conceito de salário-de-contribuição, o legislador, sabiamente, no § 9.º do mesmo artigo, enumerou taxativamente um rol de pagamentos que estariam excluídos do conceito de remuneração, para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Todavia, a verba seguro de vida em grupo não foi contemplada nessa relação exaustiva, levando-nos a concluir que a mesma não estaria excluída do campo de incidência da tributação para a Seguridade Social.

Entretanto, o Decreto n.º 3.265/1999 incluiu um inciso no § 9.º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, excluindo

do conceito de salário-de-contribuição a verba denominada “seguro de vida em grupo”, todavia, traçou as seguintes exigências:

*Art. 214*

*(...)*

*§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:*

*(...)*

*XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*(...)*

Nos termos do RPS, somente não há incidência de contribuições sobre a referida rubrica, quando o empregador cumpre as condições de estender o seguro à totalidade de seus empregados e dirigentes e quando há a previsão do benefício em norma coletiva de trabalho.

Entendemos que o Regulamento não criou nova hipótese de isenção, nem o poderia, em face do que dispõe o art. 176 do CTN, o qual prevê que somente a lei pode conceder essa benesse tributária. Na verdade, o RPS cumpriu o seu poder regulamentar, ao dar a interpretação de que no conceito de salário-de-contribuição, inserido no “caput” do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o seguro de vida em grupo não estaria abrangido, desde que cumpridos determinados requisitos.

De se concluir que o RPS não invadiu o espaço reservado à lei, mas deu a essa uma interpretação benéfica aos contribuintes, posto que a letra dura do texto legal não previa a isenção dos valores pagos a título de prêmio de seguro de vida em grupo.

Nesse sentido, entendo que plenamente válida a disposição do Regulamento sobre a tributação da verba sob enfoque.

Não hei de acatar a tese da inconstitucionalidade do inciso XXV do § 9.º do art.214 do RPS, posto que assim não me permite o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, assim redigido:

*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.*

E nem se fale que a legislação trabalhista, mais especificamente o inciso V do § 2.º do art. 458 da CLT, que exclui do conceito de salário o seguro de vida, impediria a incidência de contribuição sobre a referida verba. É que o Direito do Trabalho e o Direito Previdenciário embora tenham muitos pontos de intersecção, não coincidem na sua integralidade.

A prova é que há diversas parcelas que são base de cálculo para o FGTS, mas não integram o salário-de-contribuição, como é o caso do auxílio acidente. A própria CLT no seu art. 12, ressalta a autonomia do Direito Previdenciário do Laboral, nos seguintes termos:

*Art. 12 - Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.*

Deve-se concluir, então, que não havendo previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho do benefício do seguro de vida em grupo para os empregados da notificada no período da apuração, é procedente o lançamento consubstanciado no presente lançamento.

É de se ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional publicou o Ato Declaratório n.º 12/2011 dispensando apresentação de contestação, de interposição de recurso e a desistência dos já interpostos:

*“nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.”*

Ocorre que esse Ato Declaratório não se aplica a situação sob enfoque, posto que aqui há a individualização dos valores do seguro de vida pagos a cada um dos segurados, conforme assinalado alhures.

### **Assistência médica aos dependentes dos segurados**

Na apuração fiscal foi possível segregar os valores pagos pela empresa para custear o plano de saúde dos trabalhadores daqueles vinculados ao custeio da assistência médica aos dependentes. Apenas sobre essa última parcela incidiram as contribuições sociais. É o que se percebe do que ficou expresso no relato do fisco.

Com o inconformismo da recorrente quanto a não inclusão da referida parcela no salário-de-contribuição, vem à tona a questão de saber se a norma que exclui da tributação os gastos com assistência à saúde dos empregados seria também aplicável aos valores despendidos pelo empregador com assistência à saúde dos dependentes dos segurados.

A mesma idéia defendida no tópico anterior, aplica-se a verba denominada “plano de saúde”. A Regra geral é que os valores pagos ou creditados aos trabalhadores sejam incluídos no campo da tributação previdenciária. Todavia, o legislador achou por bem excluir da incidência de contribuições determinadas parcelas e o fez em relação exaustiva lançada no § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. A referência à assistência à saúde encontra-se na alínea “q”:

Art. 28 (...)

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

(...)

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos*

*ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;*

(...)

A meu sentir, a verba sob comento veio a fazer parte desse rol de parcelas excluídas da tributação como uma maneira de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico-odontológica aos seus empregados.

Esse benefício, é bom que se diga, é dado para os trabalhadores, não como salário-utilidade, mas de forma a propiciar à empresa um quadro funcional saudável.

Diferentemente ocorre com a extensão desse benefício aos dependentes dos empregados e diretores, haja vista que aí passa-se a remunerá-los indiretamente, posto que os valores repassados acabam por se incorporar aos seus patrimônios na medida em que deixam de efetuar esses dispêndios com as respectivas famílias.

Também é certo que existe a habitualidade no fornecimento da verba, posto que mensalmente os valores necessários a cobertura assistencial dos dependentes dos empregados era repassada à empresa conveniada. Percebe-se que a utilização da assistência médica pode não ser habitual, mas o seu custeio obrigatoriamente é habitual, sob pena de suspensão do atendimento médico.

Assim, para fins de incidência de contribuições há de se diferenciar os gastos do empregador com o seu quadro funcional daquele direcionado aos dependentes dos trabalhadores. O primeiro prende-se a verba disponibilizada para que o trabalho seja desenvolvido sem quebras de produtividade por motivo de saúde, enquanto que o segundo representa um plus na remuneração do segurado, representado pelo custeio da assistência médica a pessoas estranhas ao ambiente laboral, os dependentes.

Diante dessas considerações, independentemente da norma inserta na alínea “q” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 ser ou não norma de caráter isentivo, entendemos que os seus ditames não se aplicam aos gastos da empresa com assistência à saúde dos dependentes dos seus empregados, sendo lícita a tributação sobre esses valores.

### **Aplicação da multa**

A multa foi aplicada no patamar de 24% (vinte e quatro por cento) das contribuições devidas, conforme a legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores. É assim que determina o art. 144 do CTN. Na situação específica foi aplicado o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, que carregava a seguinte redação:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

*(...)*

Esse dispositivo, como bem afirmou a recorrente, foi revogado pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertido na Lei n.º 11.941/2009. A partir de então, passaram a vigorar na Lei n.º 8.212/1991 as seguintes disposições:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Assim, verifica-se que às contribuições pagas fora do prazo legal passou-se a aplicar a multa de mora prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430/1996, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, tendo como limite o patamar de 20% (vinte por cento).

Todavia, o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 não é aplicável à situação sob comento, posto que havendo lançamento de ofício, a multa aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996<sup>1</sup>, nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991. Assim, descabe a alegada limitação prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430/1996.

Veja-se que o art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 prevê que a multa deve ser calculada em 75% (setenta e cinco por cento) do tributo não recolhido, não havendo o que se

<sup>1</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

falar na falta de declaração das contribuições devidas a outras entidades e fundos, posto que inexistente essa obrigação legal.

Nesse sentido, sequer cabe invocar a aplicação retroativa da nova legislação, em homenagem ao art. 106 do CTN, uma vez que a multa calculada nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (75% da contribuição não recolhida) é mais gravosa que aquela fixada conforme a legislação de regência, art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.876/1999 (24% da contribuição não recolhida).

Quanto ao argumento recursal de que seria ilegal a aplicação de multa progressiva no tempo, verifico que o mesmo se contrapõe a dispositivo literal de lei, posto que a determinação legal que previa essa sistemática era a vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, não podendo o Fisco deixar de aplicá-la.

Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à sua justeza, haja vista que uma vez definido o patamar da quantificação da penalidade pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei proceder de forma diversa. fazemos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

O Decreto n.º 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União, prescreve:

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

Nessa linha de entendimento, a própria Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

*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.*

*Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Observe-se que, somente nas hipóteses ressalvadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

No âmbito do julgamento administrativo, a matéria acabou por ser sumulada, como se vê do seguinte enunciado de súmula:

*Súmula CARF Nº 2*

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

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF<sup>2</sup>. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pela recorrente.

### **Conclusão**

Voto por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo

---

<sup>2</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.  
(...)