



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

**Processo nº** 15586.002308/2008-99  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-003.493 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2017  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** SIND TRAB FED SAUDE TRAB E PREV E.S  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

ÔNUS DA PROVA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO. DEFESA. FATOS IMPEDITIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

---

*Carlos Henrique de Oliveira – Presidente*

*(assinado digitalmente)*

*Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **12-23.103 - 12ª Turma da DRJ/RJO1**, que julgou procedente em parte o lançamento.

O lançamento correspondente as contribuições incidentes sobre as remuneracoes pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais destinadas a Seguridade Social, correspondentes a parte dos segurados relativas ao período de 01/2003 a 12/2003.

De acordo com Relatório Fiscal foram apurados os seguintes fatos geradores:

1. Pagamentos a pessoas físicas, consideradas pela empresa como estagiários, a título de bolsa de complementação educacional, em desacordo com a Lei nº 6.494/77, porquanto o sujeito passivo não apresentou a documentação relativa à contratação, o que resultou caracterização dos mesmos como remuneração de empregados para todos os efeitos, nos termos do art. 28, § 9º, "i", da Lei nº 8.212/91, c/c art. 214, §9º, IX, e § 10, do Decreto nº 3.048/99;

2. Fomecimento de vales (ticket restaurante) aos empregados para compra de refeições, em desacordo com a Lei nº 6.321/76, tendo em vista que a empresa não comprovou a sua adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, conforme exigido através de TIPF e TIAD;

3. Valores pagos aos empregados a título de auxílio-creche em desacordo com o disposto no art. 28, § 9º, "s", da Lei nº 8.212/91, porquanto a empresa quando intimada através de TIF nao apresentou a fiscalização a comprovação das referidas despesas por parte dos empregados;

4. Pagamentos efetuados a profissionais autônomos, pessoas físicas, de diversas atividades, tais como: advogados, jornalistas, peritos, serviços de limpeza, salva-vidas, pintores, entretenimento, eletricitas, fotógrafos, dentre outras, registrados na contabilidade do sujeito passivo.

Impugnado o lançamento tempestivamente, foi proferida decisão de primeira instância, em que se reconheceu a decadência das competências de 01/2003 a 11/2003. Em

relação à competência 12/2003, a DRJ/RJO1 entendeu que o sujeito passivo não produziu prova capaz de elidir as constatações da autoridade fiscal.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 12/05/2009, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, tempestivamente, em 10/05/2009, alegando, em síntese, que:

- O Auditor-Fiscal não observou a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal que trata da decadência e prescrição do crédito tributário;

- A multa imposta é excessiva e tem caráter confiscatório, constituindo em enriquecimento ilícito por parte da União.

- É certo que o acessório segue o principal. Assim, tendo ocorrido a decadência em relação à obrigação principal, não se pode imputar multa acessória pela falta de escrituração de livros diários autenticados nos mesmos períodos objeto da fiscalização.

- Ao passo que trancreve jurisprudência e citação doutrinária, alega que a pretensão fiscal se reputa indevida, na medida em que exorbita do conceito razoável, ofende, aberta e claramente, o princípio da capacidade contributiva de vazo constitucional em suas versões da capacidade econômica e da impessoalidade.

Por fim, requer seja conhecido e provido o presente recurso para que seja cancelado e julgado insubsistente o Auto de Infração.

É o relatório.

## **Voto**

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### **Considerações Iniciais**

De início, impende ressaltar que o recorrente não manifesta inconformismo contra o mérito da presente autuação fiscal. As alegações recursais limitam-se a ocorrência da decadência, excesso e caráter confiscatório da multa, e a impossibilidade de aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo ocorrido a decadência no lançamento da obrigação principal.

Assim, deve-se ter em mente que para a revisão do lançamento, o sujeito passivo deveria ter demonstrado a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

### **Questão Prejudicial de Mérito - Decadência**

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar  
Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Este CARF sumulou o entendimento acerca do que se entende por pagamento parcial. De acordo com a Súmula nº 99, considera-se que houve pagamento parcial quando os recolhimentos efetuados se referem à parcela remuneratória objeto do lançamento:

*Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo*

---

*deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

No presente caso, temos que o lançamento se perfectibilizou com a ciência, ocorrida em 19/12/2008 (fl. 669). A autoridade julgadora de primeira instância verificou que houve antecipação do pagamento relativa ao crédito tributário lançado para as competências de 01/2003 a 11/2003. Foi carreado aos autos o extrato do conta-corrente do Sindicato (fl. 753 e e-fl.1510), o que atrai a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Desse modo, aplicando-se a regra inserta no art. 150, § 4º, do CTN, estão atingidos pela decadência, as competências de 01/2003 a 11/2003. Permanece hígida, portanto, a competência 12/2003, já que o fato gerador da obrigação tributária-previdenciária se materializa no final do mês.

Assim, não merece reparo a decisão de primeira instância.

### **Da multa por descumprimento da obrigação acessória**

Impende ressaltar que o presente processo versa sobre o não pagamento de contribuições sociais previdenciárias no prazo estipulado de vencimento. Estamos aqui a tratar de caso de descumprimento da obrigação principal, ou seja, do dever do contribuinte de pagar o tributo devido ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

A obrigação tributária possui duas espécies, principal e acessória, sendo a primeira sempre de dar e a segunda podendo ser fazer, não fazer, tolerar algo no interesse público da fiscalização dos tributos, tendo o ente tributante, direito de constituir crédito em desfavor do particular. O art. 113 do Código Tributário Nacional define que “a obrigação tributária é principal ou acessória”, sendo que a principal, conforme seu § 1º, “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” e a acessória, conforme § 2º, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, cabendo ainda uma conversão da acessória em principal, sempre que aquelas versarem sobre penas pecuniárias, no tocante ao § 3º, do art. 113 do mesmo diploma legal.

Eis o disciplinamento legal:

#### *Código Tributário Nacional*

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

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

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

---

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

No que concerne ao fato gerador da obrigação principal, temos como uma situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Ocorrendo a situação, surge a obrigação recolher aos cofres públicos o tributo devido. De outro lado, o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que impõe a a prática de ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Estabelece o CTN:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

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

Pelas definições acima, não há dúvida de que a obrigação principal e a obrigação acessória são autônomas e podem coexistir de forma independente. Para essa seara do direito tributário, não vale a máxima de que o acessório segue o principal, como sustenta o arrazoado recursal.

É definida como acessória, qualquer de obrigação imposta pela legislação tributária que não seja recolher tributos. Tais obrigações formais, ditas de acessórias, não dependem da efetiva existência de uma obrigação principal.

Destarte, mesmo considerando o reconhecimento da decadência na obrigação principal até a competência 11/2003, devem permanecer hígidos os lançamentos por descumprimento de obrigação acessória, vez que efetuados em 19/12/2008 e por possuírem autonomia em relação à obrigação principal.

#### **Das alegações de Inconstitucionalidade - efeito confiscatório da multa e ofensa ao princípio da capacidade contributiva**

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle

constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei nº 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

*“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.”*

O recorrente sustenta o caráter confiscatório da multa que lhe foi aplicada, com base no artigo 150 inciso IV, além do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, todos estampados na Constituição Federal.

Entretanto, a argumentação do recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim sendo, deixo de conhecer as alegações afetas à constitucionalidade de normas, como a infringência aos princípios da vedação ao confisco e capacidade contributiva.

## **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito, negar-lhe dar-lhe provimento.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator



Processo nº 15586.002308/2008-99  
Acórdão n.º **2201-003.493**

**S2-C2T1**  
Fl. 328

---