



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

Processo n° 10120.720979/2011-94
Recurso n° 001.978 Voluntário
Acórdão n° 2302-001.978 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente GOIAS ESPORTE CLUBE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91.

Ao lançamento de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores somente poderiam ter sido apurados mediante ação fiscal, aplica-se o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Para as rubricas em relação às quais reste constatado o recolhimento antecipado de contribuições previdenciárias, há que se observar a incidência do preceito inscrito no §4º do art. 150 do CTN.

Encontra-se homologada, tacitamente, parte do crédito tributário apurado pela fiscalização.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. ART. 37 DA LEI N° 8.212/91.

Uma vez constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições sociais previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 30.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, I da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, I, e §9º do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CFL 34. LEGALIDADE.

A empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, em contas individualizadas, de forma discriminada, os fatos geradores de toda as contribuições previdenciárias, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como o montante das contribuições descontadas dos segurados, o das empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Constitui infração ao Art. 32, II da Lei 8.212/91 deixar a empresa de informar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as quantias descontadas, as contribuições patronais e os totais recolhidos.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 59. ART. 4º DA LEI Nº 10.666/2003. PROCEDÊNCIA.

A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher, no prazo legal, o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo, sob pena de multa prevista no art. 283, I, 'g' do Regulamento da Previdência Social.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 59. ART. 31, I, 'a' e 'b' DA LEI Nº 8.212/91. PROCEDÊNCIA.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher, no prazo legal, o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo, sob pena de multa prevista no art. 283, I, 'g' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo dec. nº 3.048/99.

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE. VALOR ÚNICO E INDIVISÍVEL. PROCEDÊNCIA PARCIAL. EFEITOS.

Sendo o valor penalidade imposta através do Auto de Infração único e indivisível, o *quantum debeatur* a ele associado independe da gravidade e do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária violada. Dessarte, o reconhecimento, ainda que parcial, da procedência da autuação não implica o afastamento da imputação, tampouco modificação no valor da multa aplicada, devendo esta ser mantida em sua integralidade individual.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em ralação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol,

produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Devem ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias principais lançadas nos Autos de Infração nº 37.315.068-7, 37.315.069-5, 37.315.070-9, 37.315.071-7 e 37.315.072-5, referentes, exclusivamente, aos fatos geradores ocorridos na competência março/2006 e nas competências anteriores a essa. Devem, também, ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias principal e acessórias relativas aos fatos geradores associados à verba paga a título de comissão ao Sr. Kritzer Tzvi e aos valores de remuneração de árbitros e auxiliares, cuja responsabilidade tributária pela arrecadação e recolhimento das contribuições não é do clube, mas, sim, da federação. Outrossim, a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo deve ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta (na data da formalização do Acórdão).

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Adriano Gonzáles Silvério e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2009.

Data da lavratura dos AIOA: 25/03/2011.

Data da lavratura dos AIOP: 31/03/2011.

Data da ciência dos AIOP: 06/04/2011.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor do Goiás Esporte Clube, formalizado por meio de Autos de Infração de Obrigação Principal relativos a contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e pela empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, apurados por meio de folhas de pagamento, apresentadas por meio de arquivos digitais autenticados e validados e que não foram declaradas em GFIP, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 151/176.

Integram ainda o presente processo Autos de Infração de obrigações acessórias lavrados em face do sujeito passivo em foco em razão de este ter deixado de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP (AIOA CFL 68); por não lançar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (AIOA CFL 34); por não ter efetuado o desconto da contribuição devida pelos segurados empregados de suas remunerações e repassado à Seguridade Social (AIOA CFL 59) e por não ter preparado folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelos órgãos competentes (AIOA CFL 30).

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 1.618/1620; 1656/1658; 1694/1696; 1732/1734.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 1.997/2.017, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 11/11/2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 2020.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 2021/2040, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que sobre o pagamento de comissão a estrangeiro, pessoa física, residente e domiciliado no exterior, não incide contribuição previdenciária;
- Que a responsabilidade pelo recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os serviços prestados por árbitros e auxiliares é da Federação Goiana de Futebol, e não dos clubes;
- Que, por não haver incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de comissão a estrangeiro residente e domiciliado fora do país e por não ser o Recorrente o responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos árbitros e auxiliares, indevida é a inclusão de tais importâncias nas folhas de pagamento e nas GFIP do Recorrente;
- Que é indevida a multa de ofício de 75% sobre tributo recolhido fora do prazo, referente a fatos geradores ocorridos em data anterior à vigência da Lei nº 11.941/2009;
- Pugna pela retroatividade da lei mais benéfica;

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 11/11/2011. Havendo sido o recurso voluntário postado no correio no dia 09 de dezembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

Malgrado não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à fluência do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário objeto do vertente processo.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o 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”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

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.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário desta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à tese de que ao lançamento de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores somente poderiam ter sido apurados mediante ação fiscal, aplicar-se-ia o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado neste Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

Chama à digressão a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como

as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações

pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, nas hipóteses jungidas à regência do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2005 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2007, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência **poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2011, inclusive.**

2.1.1. AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

No caso em apreciação, verificamos que aos Autos de Infração de Obrigação Principal lavrados na ação fiscal em voga, e contidos no Processo Administrativo Fiscal ora em julgamento, promoveram a formalização do lançamento de diferenças de contribuições previdenciárias não recolhidas em suas épocas próprias.

Vislumbrado tal cenário, havendo sido as rubricas qualificadoras dos fatos geradores então levantados contempladas com recolhimentos antecipados das respectivas contribuições previdenciárias, há que se aplicar o regime assentado no §4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita.

Nessa perspectiva, havendo sido o sujeito passivo cientificado do lançamento em 06 de abril de 2011, fácil é concluir que todas as obrigações tributárias associadas aos fatos geradores ocorridos desde o lançamento retroativamente até a competência abril/2006, inclusive, são cabíveis de serem objeto de constituição de crédito tributário.

Quanto às obrigações tributárias principais relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a abril/2006, exclusive, estes não podem mais ser objeto de lançamento, em razão da incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º do CTN.

2.1.2. AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

No que tange aos Autos de Infração de Obrigação Acessória, não havendo o Recorrente procedido à denuncia espontânea em relação às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento objetivo dos deveres instrumentais violados, não há que se falar em recolhimento antecipado de tal obrigação. Assim, como tais parcelas somente poderiam ter sido apuradas mediante ação fiscal, aplica-se o regime da decadência assentado no art. 173, I do CTN. Nenhum outro.

Por esse prisma, havendo sido o sujeito passivo cientificado do lançamento em 06 de abril de 2011, este alcançaria os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2005, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Considerando que os Autos de Infração de Obrigação Acessória lavrados versam sobre o descumprimento de obrigação acessória referentes ao período de janeiro/2006 a agosto/2009, não demanda áurea mestria concluir que as obrigações instrumentais em julgo não se houveram ainda por finadas pela algozaria do instituto da decadência tributária.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, concluímos que devem ser excluídas do lançamento, tão somente, as obrigações tributárias principais lançadas nos Autos de Infração nº 37.315.068-7, 37.315.069-5, 37.315.070-9, 37.315.071-7 e 37.315.072-5, referentes exclusivamente aos fatos geradores ocorridos na competência março/2006 e nas competências anteriores a essa, eis que alcançadas pelos efeitos irradiados pelo preceito inscrito no §4º do art. 150 do CTN.

Quanto às obrigações tributárias acessórias apuradas nos Autos de Infração nº 37.315.064-4, 37.315.065-2, 37.315.066-0, 37.315.067-9 e 37.331.595-3, estas não foram ainda alcançadas pelo instituto da decadência tributária, nos termos do art. 173, I do CTN.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

3.1. DO ESTRANGEIRO DOMICILIADO NO EXTERIOR

Alega o Recorrente que sobre o pagamento de comissão a estrangeiro, pessoa física, residente e domiciliado no exterior, não incide contribuição previdenciária.

Com efeito, as pessoas físicas de nacionalidade não brasileira, residentes e domiciliadas no exterior, não figuram como segurados obrigatórios do RGPS, salvo se existir acordo internacional com o seu país de origem.

Nesse sentido, ilumine-se a redação do art. 14 da IN SRP nº 3/2005:

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 14. O estrangeiro não domiciliado no Brasil e contratado para prestar serviços eventuais, mediante remuneração, não é considerado contribuinte obrigatório do RGPS, salvo se existir acordo internacional com o seu país de origem.

No caso presente, do contrato de agenciamento a fls. 1979/1980 dessaí que o Sr. Kritzer Tzvi, agente da FIFA nº 61.877, residente e domiciliado em Tel Aviv, Israel, firmou contrata com o Goiás Esporte Clube visando à intermediação da transferência do jogador profissional de futebol Welliton Soares Moraes para o OJSC Football Club Spartak – Moscow, recebendo a título de comissão a quantia de R\$ 1.315.000,00, a serem convertidos em Euros na data do pagamento.

Consta a fl. 1987 comprovante de arrecadação emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no valor de R\$ 197.249,98 (15% de R\$ 1.315.000,00), código de receita 0481 (*Importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no País, a título de (a) juros e comissões, inclusive os remetidos em razão de compra de bens a prazo; e (b) juros e comissões de empréstimos externos destinados à exportação*), referente

ao pagamento de comissão remetida a beneficiário residente/domiciliado no exterior, por fonte pagadora situada no Brasil, sendo contribuinte o Goiás Esporte Clube, arrecadado em 29/11/2007.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Art.702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Diante das evidências materiais, avulta que o pagamento que constitui o fato gerador único do levantamento intitulado “C2 – PAGTO PF RECIBO” houve-se por realizado a pessoa física residente e domiciliada no exterior, *in casu*, Tel Aviv, Israel, a qual não se configura como segurada obrigatória do RGPS.

O art. 22, III da Lei nº 8.212/91 reza que a contribuição a cargo da empresa, destinada ao custeio da Seguridade Social é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ora, não sendo o beneficiário do pagamento em ribalta segurado obrigatório do RGPS, deflui que tal fato jurídico não se configura como fato gerador de contribuição previdenciária, circunstância da qual resulta ser indevida a contribuição lançada mediante o levantamento “C2 – PAGTO PF RECIBO”, na competência novembro/2007.

3.2. DO PAGAMENTO A ÁRBITROS E AUXILIARES

Alega a entidade esportiva que a responsabilidade pelo recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os serviços prestados por árbitros e auxiliares é da Federação Goiana de Futebol, e não dos clubes.

Discute-se nos presentes autos a responsabilidade tributária da Goiás Esporte Clube pelo recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos árbitros e auxiliares de arbitragem, e a mão-de-obra utilizada para realização do exame antidoping prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Fincamos os alicerces sobre os quais estamos a erigir a *opinio juris* que ora se escultura, no dispositivo encartado no Parágrafo Único do art. 15 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, o qual estabelece a equiparação à empresa, para fins previdenciários de custeio, do contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como da cooperativa, da associação ou da entidade de qualquer natureza ou finalidade, da missão diplomática e repartição consular de carreira estrangeiras.

Diante de tal disposição legal, tanto as associações quanto as Federações devem ser consideradas como se empresas fossem, para fins de custeio da Seguridade Social.

Nessa perspectiva, a responsabilidade tributária pelo recolhimento da contribuição previdenciária prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 deve ser imputada ao contratante da mão de obra, quer seja a associação desportiva, quer seja a federação.

No caso presente, em se tratando de partidas de futebol, a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração auferidas pelos árbitros e auxiliares de arbitragem de cada espetáculo desportivo, bem como por aqueles que realizam o exame anti-dopping, bilheteiros, porteiros, maqueiros, seguranças, gandulas, e demais contribuintes individuais é da entidade promotora do evento, seja ela a federação, confederação ou liga de futebol, e não do clube de futebol profissional.

A respeito do tema, elucidativo se revela o Parecer exarado pela Procuradoria Regional da República da 4ª Região, em excerto adiante rememorado para melhor compreensão de seus fundamentos:

"Na realização da competição, especialmente dos jogos de futebol, ficou esclarecido que é a Federação a responsável pelos trio de arbitragem, reservas, delegados e demais representantes do futebol do estado. Igualmente é a Federação responsável pela autorização da realização da partida de futebol, seu calendário, exercendo fiscalização direta sobre as bilheterias, arrecadação, pagamento dos trabalhadores, etc. A responsabilidade atribuída ao 'time da casa' resulta apenas da abertura e funcionamento do estádio, sendo os demais fiscalizado diretamente pela Federação de futebol competente."

Merece ser destacado que eventual liame firmado entre Federação e o Clube atribuindo a este a responsabilidade pelo efetivo pagamento das remunerações dos segurados em realce não possui o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária, a teor do art. 123 do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

A controvérsia ora em debate já chamou ao pronunciamento formal a Suprema Corte de Justiça, que sedimentou entendimento em sentido que não diverge deste ora exposto, consoante julgado assim ementado:

REsp 508.981 / SC

Relator Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJ 01/02/2005 pag. 479

Ementa TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - REMUNERAÇÃO PAGA AOS ÁRBITROS, AUXILIARES DE ARBITRAGEM, DELEGADOS E DEMAIS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS - LEI 8.212/91, ART. 22, III - RESPONSABILIDADE DA ENTIDADE PROMOTORA DO EVENTO (FEDERAÇÃO, CONFEDERAÇÃO OU LIGA DE FUTEBOL) - APLICAÇÃO DO CÓDIGO DESPORTIVO DA FEDERAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - CTN, ART. 123 - PRECEDENTE.

- Em se tratando de partidas de futebol, a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração auferida pelos árbitros, auxiliares de arbitragem, delegados e fiscais de cada espetáculo desportivo, bem como por aqueles que realizam o exame anti-dopping, bilheteiros, porteiros, maqueiros, seguranças, gandulas, etc., é da entidade promotora do evento (federação, confederação ou liga de futebol).

- A existência de Código Desportivo da Federação Catarinense de Futebol e de estatuto, atribuindo a responsabilidade à associação desportiva (time da casa), não tem o condão de modificar o sujeito passivo da contribuição previdenciária, em face do regramento contido no art. 123 do CTN.

- Recurso especial conhecido, mas desprovido.

È de suma importância destacar que a obrigação imputada pelo §7º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 às federações pelo desconto e recolhimento de 5% da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos apenas substitui as contribuições patronais previstas nos incisos I e II do dispositivo legal em foco, não excluindo aquela prevista no inciso III do mesmo do mesmo artigo, cujos fatos geradores são distintos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

§6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo,

corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

§7º Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

Pelo exposto, confiro razão ao Recorrente para fazer excluir do lançamento os fatos geradores consubstanciados em pagamentos a árbitros, auxiliares e demais segurados contribuintes individuais contratados pela federação, lançados no Auto de Infração nº 37.315.072-5, assim como as parcelas a cargo dos segurados em apreço, relativas à responsabilidade prevista no art. 4º da Lei nº 10.666/2003, lançados no Auto de Infração nº 32.315.071-7.

3.3. DA INFRAÇÃO A OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade

pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

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

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Deflui da análise das disposições do CTN que a imposição de obrigação tributária acessória prescinde de lei formal, podendo ser instituída inclusive mediante legislação tributária, assim compreendida, nos termos do art. 96 do próprio CTN, como 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.

Código Tributário Nacional

Art. 96. 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.

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.

No que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias a serem compulsoriamente observadas pela empresa, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

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

necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

*§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal - DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, **ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.** (grifos nossos)*

*§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial **são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.** (grifos nossos)*

*§3º **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente,** o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, **sem prejuízo da penalidade cabível,** inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)*

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação ora ilustrada, o art. 92 da Lei nº 8.212/91 aviu norma sancionatória, prevendo a punição do obrigado que perpetrar objetivamente violação a qualquer dispositivo da Lei de Custeio da Seguridade Social, cominando ao responsável pela infração, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme a gravidade da infração na forma disposta no Regulamento da Previdência Social, reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

No caso vertente, foi o sujeito passivo autuado em razão de haver deixado de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP (AIOA CFL 68); por não lançar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (AIOA CFL 34); por não ter efetuado o desconto da contribuição devida pelos segurados empregados de suas remunerações e repassado à Seguridade Social (AIOA CFL 59) e por não ter preparado folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelos órgãos competentes (AIOA CFL 30).

O Recorrente pondera que, por não haver incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de comissão a estrangeiro residente e domiciliado fora do país e por não ser ele o responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos árbitros e auxiliares, indevida é a inclusão de tais importâncias nas folhas de pagamento e nas GFIP do Recorrente.

A razão, nesse específico particular, não lhe foge.

Ocorre, todavia, que o reconhecimento da procedência das alegações assinaladas no parágrafo precedente, em alguns casos, não terá o condão de afastar a imputação que lhe fora impingida pela autoridade fiscal, em virtude da concorrência de outras infrações paralelas, como passaremos a analisar a partir de agora.

3.3.1. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 30

O art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o dever jurídico de elaborar folhas de pagamento englobando todas as remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

Outro não é o Direito positivado no art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ao estatuir a obrigação da empresa de preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço,

devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I- preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no § 22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

§9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I- discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, empresário, trabalhador autônomo ou a este equiparado, e demais pessoas físicas;

II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III- destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV- destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

(...)

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

(...)

§22 A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro nas folhas de pagamento de todas as rubricas auferidas pelos segurados, sejam elas integrantes ou não do Salário de Contribuição não se revela como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que a omissão nas folhas de pagamento de informação que delas deveria constar, ou nelas inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante constitui-se, em tese, crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Vencidas tais digressões preliminares acerca das obrigações acessórias de natureza previdenciária, destacamos que os artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 estatuem que a infração de qualquer dispositivo da Lei Orgânica da Seguridade Social para a qual não houver penalidade expressamente cominada sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável, cujos valores serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

No caso presente, a fiscalização constatou, pelo exame das Folhas de pagamento e demais documentos apresentados pelo contribuinte, que diversos contribuintes individuais não foram incluídos nas respectivas folhas de pagamento.

Informa a Autoridade Lançadora que os segurados contribuintes individuais não incluídos nas folhas de pagamento podem ser identificados no Relatório de Lançamentos dos Auto de Infração nº 37.315.071-7 e 37.315.071-7.

Compulsando tais documentos, todavia, verificamos que além dos árbitros e auxiliares tratados no tópico 3.2 e do Israelense Sr. Kritzer Tzvi, tratado no tópico 3.1. supra, outros segurados contribuintes individuais deixaram de ser informados na folha de pagamento.

Ocorre, todavia, que o valor da penalidade imposta através do Auto de Infração CFL 30 é único e indivisível, isto é, o *quantum debeatur* a ele associado independe da gravidade e do número de infrações cometidas, bastando, para a sua caracterização e imputação, a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária ora em estudo.

Nesse contexto, há que se considerar que o reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba paga a título de comissão ao Sr. Kritzer Tzvi, tratado no tópico 3.1. supra, e da ausência de responsabilidade tributária pela arrecadação e recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração de árbitros e auxiliares tratados no tópico 3.2. acima, não implica o afastamento da imputação nem modificação no valor da multa aplicada, tampouco, devendo ela ser mantida em sua integralidade individual.

3.3.2. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 34

Louvou-se a autuação fiscal *sub examine* na infração perpetrada pelo Recorrente à obrigação acessória assentada no art. 32, II e III da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o qual determina terem as empresas, da mesma forma que os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, a obrigação instrumental de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Considerando tratar-se de competência do Poder Executivo a administração dos efeitos oriundos do citado comando legal, dentre eles, a verificação da observância de tal obrigação acessória imposta pela Lei, impõe-se que tal Poder Estatal seja o mais indicado para dispor sobre o assunto e regulamentar como se materializará, de fato, o comando normativo. Tal competência regulamentar deflui diretamente da Constituição Federal, a qual prevê, em seu art. 84, inciso VI, a competência privativa do Presidente da República expedir decretos para regulamentar as leis.

O decreto regulamentar tem por objetivo explicitar a norma contida na lei, estipulando procedimentos a serem realizados pelos contribuintes perante a administração para que o comando da lei se realize a contento, não podendo criar novas obrigações que não aquelas previstas na lei regulamentada.

Assim estatui o art. 99 do Código Tributário Nacional que o conteúdo e o alcance dos decretos restringir-se-á aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas no próprio CTN.

Nesse sentido, figura o art. 103 da Lei nº 8.212/91, *ipsis litteris*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 103. O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de sua publicação.

Ora, a Lei Ordinária nº 8.212/91 determinou que a empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mas... O que significa “lançar de forma discriminada”?

Esclarecendo o comando legal, o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, no exercício da competência que lhe foi conferida pela CF/88 e nos limites fixados pelo CTN, traçou o procedimento a ser seguido pelo obrigado, perante a administração tributária, visando à realização do comando normativo, assim dispondo:

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II- lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I- atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II- registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

Note-se que o inciso II do art. 225 do RPS não criou qualquer obrigação acessória, apenas transcrevendo na íntegra, conforme bem observado pelo recorrente, a redação assentada no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Esta, sim, criou a obrigação acessória, não o Regulamento.

Registre-se, por relevante, que o §13 do mesmo art. 225 do RPS fixou, tão somente, como devem ser discriminados os fatos geradores de contribuições previdenciárias, ostentando tal norma caráter meramente procedimental, na medida em que explicita como deve ser realizado, na prática da empresa, o comando inscrito genérica e hipoteticamente na norma legal.

É de bom alvitre ressaltar que as disposições regulamentares acima selecionadas não ultrapassam os limites erigidos pelo CTN, não conflitando com o teor normativo prescrito pelo art. 113, II c.c. art. 115, ambos do *codex* em foco.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurígenos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo.

No caso vertente, restou evidenciado pela auditoria fiscal que o Recorrente efetuou lançamentos de pagamentos a pessoa jurídica em contas destinadas a apropriar lançamentos de pagamentos a pessoas físicas.

Verificou-se, também, lançamentos de pagamentos a pessoas físicas em contas do grupo 3.2.5.2 – Serviços de Terceiros Prestados por Pessoas Jurídicas, bem como pagamentos realizados a pessoas físicas lançados em contas do grupo 3.2.7 – Despesas Diversas.

Não ressoam dúvidas, portanto, quanto à ocorrência de infração à legislação previdenciária e quanto à tipicidade da conduta perpetrada pelo Recorrente, bem como, quanto à legalidade do procedimento levado a cabo pela fiscalização, restando a penalidade aplicada em perfeita harmonia com o ordenamento jurídico vigente.

No caso em estudo, há que se considerar que o reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba paga a título de comissão ao Sr. Kritzer Tzvi, tratado no tópico 3.1. supra, e da ausência de responsabilidade tributária pela arrecadação e recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração de árbitros e auxiliares tratados no tópico 3.2. acima, não implica o afastamento da imputação nem

modificação no valor da multa aplicada, tampouco, devendo ela ser mantida em sua integralidade individual.

3.3.3. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 59

Apruma-se o Auto de Infração em análise na infração cometida pelo Recorrente às obrigações acessórias estabelecidas pelas alíneas 'a' e 'b' do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91 bem como pelo art. 4º da Lei nº 10.666/2003, os quais fincam o dever instrumental de o sujeito passivo arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, a contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, respectivamente, e de recolhê-las no prazo legal.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933/2009).

LEI nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

§1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia quinze do mês seguinte ao de competência a que se referir.

§2º A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS dos seus cooperados e contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos.

(...)

Art. 13. Aplicam-se ao disposto nesta Lei, no que couber, as disposições legais pertinentes ao Regime Geral de Previdência Social. (grifos nossos)

Nessa vertente, mostra-se auspicioso destacar que, em razão da previsão expressa emoldurada no art. 13 da citada Lei nº 10.666/2003, são aplicáveis às disposições

insculpidas nessa Lei, os preceptivos aviados na Lei Orgânica da Seguridade Social. O alcance da norma tributária assinalada nas orações anteriores estende-se, por óbvio, àquela estatuída no art. 92 da Lei nº 8.212/91, eis que plenamente cabível.

Diante desse quadro, atendendo à normatividade exigida pelo dispositivo legal em ênfase, foi editado o Decreto nº 4.729/2003, cuja primazia foi a de conferir nova redação à alínea 'a' do inciso I do art. 216 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, assim destacando:

Regulamento da Previdência Social.

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I- a empresa é obrigada a:

a) arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003) (grifos nossos)

No caso em apreciação, no curso dos procedimentos de fiscalização, contactou a autoridade fiscal que o contribuinte ora recorrente não houvera efetuado a arrecadação, mediante desconto das respectivas remunerações, das contribuições previdenciárias devidas pelos seus segurados empregados relacionados no Anexo IV do Auto de Infração nº 37.315.069-05, conduta omissiva essa que representa ofensa objetiva ao dever instrumental emoldurado no art. 30, I, 'a' e 'b' da Lei nº 8.212/91.

Apurou também a fiscalização que o sujeito passivo em tela deixou de arrecadar as contribuições previdenciárias referentes aos valores pagos aos segurados contribuintes individuais, apropriados em sua contabilidade em diversas contas de despesa, violando dessarte a obrigação tributária acessória estatuída pelo art. 4º da Lei nº 10.666/2003.

Ocorre, todavia, que o valor da penalidade imposta através do Auto de Infração CFL 59 é único e indivisível, isto é, o *quantum debeat* a ele associado independe da gravidade e do número de infrações cometidas, bastando, para a sua caracterização e imputação, a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária ora em debate.

Nesse contexto, há que se considerar que o reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba paga a título de comissão ao Sr. Kritzer Tzvi, tratado no tópico 3.1. supra e da ausência de responsabilidade tributária pela arrecadação e recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração de árbitros e auxiliares tratados no tópico 3.2. acima não implicará o afastamento da imputação em realce nem modificação no valor da multa aplicada, tampouco, devendo ela ser mantida em sua integralidade individual.

3.3.4. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 68

A auto de infração em apreço tem por motivação determinante violação objetiva a obrigação instrumental inserida no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, a qual impõe à empresa o dever acessório positivo de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- 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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97).

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§5º 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

No mesmo sentido, assim dispõem o art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os

fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

No caso ora em julgamento, no curso dos procedimentos de fiscalização, contactou a autoridade fiscal ao confrontar as folhas de pagamento entregues em arquivos digitais com as GFIP correspondentes obtidas das bases de dados dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o Recorrente não houvera informado nas guias em referência todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias constantes do anexo X, a fls. 1321/1325.

Por outro eito, ao confrontar os lançamentos contábeis referentes a despesas com pessoas físicas que lhe prestaram serviços, entregues em arquivos digitais, com as GFIP mencionadas no parágrafo anterior, apurou a fiscalização que os fatos geradores constantes no anexo XI, a fl. 1326, não se houveram, igualmente, declarados em GFIP.

No caso em apreciação, há que ser excluído do cálculo da multa referente ao vertente Auto de Infração a verba paga a título de comissão ao Sr. Kritzer Tzvi, tratado no tópico 3.1. supra e os valores de remuneração de árbitros e auxiliares tratados no tópico 3.2. acima, cuja responsabilidade tributária pela arrecadação e recolhimento das contribuições não é do clube, mas, sim, da federação.

Dessarte, configurando-se os fatos jurígenos arrolados nos anexos X e XI, a fls. 1321/1326, ressalvadas as exceções especificadas no parágrafo anterior, fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes teriam que ser, necessariamente, declarados nas GFIP correspondentes, e não o foram.

A conduta omissiva assim conduzida pelo Recorrente representa ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Cabe ressaltar, de modo a nocautear qualquer dúvida, que a missão de estruturar e dar efetividade à obrigação acessória em relevo foi confiada à lei nº 8.212/91, cujo art. 32, IV estatuiu de maneira isenta de rodeios que a empresa é obrigada a informar mensalmente ao INSS, por intermédio de GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da citada autarquia previdenciária.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o §5º do art. 32 do Pergaminho Legal em foco aviou norma sancionatória, prevendo a punição do obrigado, em caso de entrega de GFIP contendo incorreções ou omissões relacionadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, mediante a inflição de pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal.

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, dessume-se de forma hialina que cada apresentação de GFIP com omissões/incorreções representa uma infração independente, a qual sofrerá a punição prevista na lei de forma isolada das demais.

Assim, ainda que a sanção a todas as infrações representativas de cada uma das competências apuradas pela fiscalização seja lançada mediante um único Auto de Infração, o valor da multa a ser estipulada para cada infração (competência) tem que ser calculada mediante a aplicação, na íntegra, da memória de cálculo estabelecida no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, e, ao fim, devidamente somadas.

Ancorado no dispositivo legal acima revisitado, o inciso II do art. 284 do Regulamento da Previdência Social especificou a infligção de penalidade pecuniária a ser aplicada à empresa que deixar de observar a obrigação instrumental em debate, *in verbis*:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

3.3.4.1.. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Urge, todavia, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao contribuinte maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não

apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das

aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos

moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

3.4. DA MULTA DE OFÍCIO

Argumenta com razão o Recorrente ser é indevida a multa de ofício de 75% sobre tributo recolhido fora do prazo, referente a fatos geradores ocorridos em data anterior à vigência da Lei nº 11.941/2009.

Conforme enaltecido no tópico que a este antecede, vigora no Direito Tributário o princípio *tempus regit actum*, nos termos assinalados no art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Acontece que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%,

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Cada macaco no seu galho.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões

contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias principais lançadas nos Autos de Infração nº 37.315.068-7, 37.315.069-

5, 37.315.070-9, 37.315.071-7 e 37.315.072-5, referentes, exclusivamente, aos fatos geradores ocorridos na competência março/2006 e nas competências anteriores a essa.

Devem, também, ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias principal e acessórias relativas aos fatos geradores associados à verba paga a título de comissão ao Sr. Kritzer Tzvi, tratado no tópico 3.1. supra e aos valores de remuneração de árbitros e auxiliares tratados no tópico 3.2. acima, cuja responsabilidade tributária pela arrecadação e recolhimento das contribuições não é do clube, mas, sim, da federação.

Outrossim, a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo deve ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

Por derradeiro, o regramento a ser observado no cômputo da penalidade pecuniária aplicada ao lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal deve obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva