



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

Processo nº 10935.003731/2007-02
Recurso nº 160.474 Voluntário
Acórdão nº 2403-00.070 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2010
Matéria INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - COOPERATIVA- OMISSÃO EM GFIP
Recorrente ANTONIO KUCINSKI E CIA
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/04/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - OMISSÃO EM GFIP - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQUÊNAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Em 21/08/2007 foi dada ciência à Recorrente do Auto de Infração de Obrigação Acessória - AI e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social nas competências 03/2000 a 04/2007.

Na hipótese, em relação à decadência, se aplica a regra geral disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configurada a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias com recolhimentos a homologar; o que fulmina a constituição dos créditos ora lançados da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A legislação da Seguridade Social dispõe que a contribuição a cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, está prevista no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - NÃO APRECIADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

O previsto no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999, não pode ser anulado por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - MULTA MORATÓRIA - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NATUREZA JURÍDICA DISTINTA

A multa moratória possui natureza jurídica distinta da multa por descumprimento de obrigação acessória, pois enquanto esta se refere ao não cumprimento das obrigações de fazer, não fazer ou tolerar, já aquela se refere às contribuições sociais previdenciárias relacionadas à obrigação principal em atraso.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999: “ *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. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)*”.

A procedência de AI pela omissão de fatos geradores em GFIP está diretamente relacionado ao resultado da NFLD lavrada durante o mesmo procedimento.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

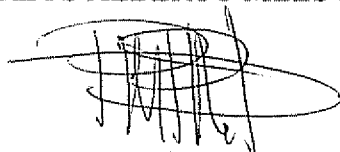


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, nas preliminares, por unanimidade de votos, em acatar a decadência até a competência 07/2002, inclusive, com base no Art.150, parágrafo 4º do CTN. Acompanhou pelas conclusões o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso e determinar o recálculo da multa de mora com base Art. 32-A da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009 e prevalência da multa mais benéfica ao contribuinte. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Cleusa Vieira de Souza, que votaram por dar provimento parcial Art. 35-A da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009.



CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente



PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Convocado), Cleusa Vieira de Souza (Convocada) e Ewan Teles Aguiar (Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, às fls. 106 a 145, apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (DRJ/CTA), fls. 86 a 99, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração nº. 37.118.650-1, lavrado em 21/08/2007, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 33.846,25.

Observa-se que a NFLD nº. 37.043.432-3 se relaciona diretamente a este Auto de Infração, AI nº. 37.118.650-1, apontado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF, às fls. 14.

O Auto de Infração, código de fundamentação legal 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por descumprimento ao disposto no Art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, c/c Art. 225 IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social, RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 6 de maio de 1999, que determina que a empresa informe mensalmente, por meio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Os motivos que ensejaram a autuação estão descritos no Relatório Fiscal da Infração - RF, fls. 06, de forma que houve a apresentação pela empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois a empresa não declarou em GFIP os valores pagos às cooperativas de trabalho UNIMED - Cascavel Cooperativa de Trabalho Médico CNPJ 81.170.003/0001-75, no período de 03/2000 a 04/2007.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 07, não registra a existência de circunstância agravante, conforme a descrição do inciso V do art. 290, do Decreto nº 3.048/1999, tampouco registra a existência de circunstância atenuante, prevista no art. 291 do Decreto nº 3.048/1999.

Pela infração cometida foi aplicada a multa de R\$ 33.846,25 (trinta e três mil, oitocentos e quarenta e seis reais e vinte e cinco centavos), conforme Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, às fls. 07..

A multa corresponde a 100% do valor da contribuição devida em cada período de apuração, limitada aos valores previstos no Art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/91, em função do número de segurados que prestam serviços à empresa.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva, de fls. 32 a 69, e anexos fls. 70 a 82, em que alega, em apertada síntese, que:

1 - em preliminar, alega a decadência do período entre março de 2000 a agosto de 2007, tendo em vista o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário. Cita decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e de Tribunais judiciais para ratificar a tese de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8212/91.



2 - no mérito, alega que a exação é indevida e viola preceitos constitucionais e legais:

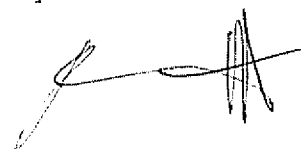
2.1 da violação à garantia constitucional da legalidade estrita, art. 150 inciso I da CF/88 e art. 97 incisos I e IV do CTN. Alega que o art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, estaria em conflito com o princípio constitucional da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF pois a contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos à UNIMED estaria sendo exigida sem lei que delimitasse quantitativamente a sua base-de-cálculo, sendo incabível por meio de Instrução Normativa.

2.2 da violação ao princípio da segurança jurídica pela omissão de critério depurador da base-de-cálculo do tributo — art. 50 caput, da CF/88. O inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 também desrespeitou a garantia constitucional da segurança jurídica quando deixou de estipular um critério depurador da base de cálculo, limitou-se apenas a apontar o somente o valor bruto da nota ou fatura de prestação de serviço. Ao determinar que a Inst. Normativa pudesse alterar os critérios para apurar a base-de-cálculo poderia a qualquer momento ser feita mediante simples ato do Ministro da Previdência Social.

2.3 da violação ao art. 84 inciso IV da CF/88 c/c art. 99 do CTN. Afirma que o art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91 padece de inconstitucionalidade face ao art. 84, inciso IV da CF/88, e de ilegalidade face ao art. 99 do CTN, pelo fato de ter relegado à norma regulamentar a tarefa de quantificar a base-de-cálculo nas situações em que o serviço envolva o fornecimento de material ou disponibilização de equipamentos.

2.4 da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação pelo omissão da Lei nº 8.212/91 em definir parâmetros para alcançar a real remuneração do trabalhador cooperado e violação ao art. 195, inciso I, "a" da CF/88. Observa que reconhecido o fato de que a IN 03/2005 dispôs e quantificou indevidamente a base-de-cálculo da contribuição (art. 195, I, "a") não é possível manter a cobrança nos termos da Lei nº 8.212/91, simplesmente afastando a norma regulamentar. Aplicando-se a alíquota de 15 % sobre o valor bruto da nota fiscal, estar-se-ia violando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade e ainda extrapolaria a hipótese de incidência estabelecida no art. 195, inciso I, "a" da CF/88, que é a remuneração do trabalho prestado por pessoa física.

2.5 do Concurso Formal de Infrações — A impugnante já foi penalizada pelo não recolhimento da obrigação tributária, caso em que a multa de mora absorve a multa formal. Afirma que a obrigação principal é indevida e por isso não declarou tais fatos na GFIP. Alega que a



5

fiscalização constituiu o crédito tributário que entendia devido na NFLD nº37.043.432-3, exigindo multa e juros. Ocorre que ambas infrações decorrem de uma mesma conduta e, assim a multa exigida pela falta de recolhimento absorveria a multa formal de declaração do fato gerador, configurando Concurso Formal de Infrações. Cita o art. 70 do CP que dispõe sobre a aplicação da multa mais grave, quando o agente por uma só ação ou omissão pratica dois ou mais crimes.

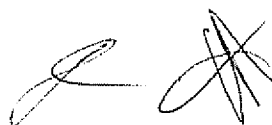
2.6 - da Nulidade da Multa aplicada cumulativamente para cada uma das competências. Afirma que a multa não deveria ter sido aplicada para cada competência em separado, mas deveria somente observar uma única penalidade. Em função do art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91 não prever a possibilidade da autoridade administrativa aplicar a penalidade por competência. A multa aplicada por competência toma a penalidade excessivamente alta, destoando-a do princípio da proporcionalidade. A multa prevista no art. 32 § 5º da Lei nº 8.212/91 é muito mais gravosa do que a multa prevista pelo não recolhimento do tributo, só se equivalendo quando o crédito fora inscrito em dívida ativa e tão-somente após o ajuizamento da execução fiscal, restando assim por evidente desproporcional.

Após análise, a DRJ Curitiba (DRJ / CTA) emitiu o Acórdão, fls. 88 a 99, julgando procedente a autuação e mantendo a multa aplicada, com a seguinte justificação de sua decisão, em síntese:

Em relação à preliminar de decadência, sem desconsiderar os dispositivos constantes do CTN, importa dizer que as contribuições previdenciárias são regidas por Lei própria, no caso a Lei 8.212/91, que, nos termos do seu art. 45, I, define que o direito da Seguridade Social apurar e constituir os seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No que concerne à alegação atinente à inconstitucionalidade ou ilegalidade do Art. 22, inciso IV, da Lei 8212/91, nos termos aduzidos pelo ilustre patrono da peça inconformista, entendo que tal alegação não merece acolhida. Nesse sentido, é oportuno dizer que, se é ou não inconstitucional ou ilegal a legislação atinente à ocorrência ora em exame, é matéria cujo mérito não pode ser enfrentado por qualquer instância administrativa, porquanto o controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo é, em regra, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário (artigo 102, parágrafo 10 da Constituição Federal), devendo, pois, vigorar o texto legal, enquanto não retirado do ordenamento jurídico. Assim compreendendo, o Art. 18, da Portaria RFS nº 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em relação ao Concurso Formal de Infrações — a impugnante já foi penalizada pelo não recolhimento da obrigação tributária caso em que a multa de mora absorve a multa formal. de emitir o lançamento de débito denominado Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD. O descumprimento da obrigação acessória se converte em obrigação principal pela multa



aplicável, surgindo, então, a oportunidade, o poder/dever de a Fiscalização lavrar o Auto de Infração - AI, que, em sendo procedente, constitui o crédito previdenciário decorrente.

Em relação à Nulidade da Multa aplicada cumulativamente para cada uma das competências: Inicialmente é importante asseverar que tributo não se confunde com multa e o que a Constituição Federal veda (art. 150, IV) é a utilização de tributo com efeito confiscatório. É evidente, pois, que toda multa tem a função, não só de penalizar, mas visa também desestimular o administrado na adoção de atos que constituam desrespeito ou infração a dispositivos de determinada legislação, como é presente caso. Dessa forma, o argumento de que a multa seria abusiva e de que não foi observado o aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento não pode prosperar, • porquanto o que determina a aplicação da multa é a legislação pertinente, que de forma objetiva fixa os valores a serem aplicados, sendo que, em sede de contencioso administrativo fiscal, não se pode afastar o critério legal.

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 106 a 145, na qual alega em síntese que:

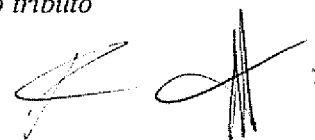
1 - em preliminar, alega a decadência do período entre março de 2000 a agosto de 2002, tendo em vista o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário. Cita decisões do Superior Tribunal de Justiça, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e de Tribunal Regional Federal da 4ª Região para ratificar a tese de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8212/91.

2 - no mérito, alega que a exação é indevida e viola preceitos constitucionais e legais:

2.1 No que tange à alegação de inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, a DRJ-CTA também negou provimento à Impugnação, afirmando que não é dado aos órgãos administrativos declarar a inconstitucionalidade das leis, conforme estabelece a Portaria RFB nº 10.875, de 16/08/07. Em assim procedendo, o acórdão recorrido violou as garantias constitucionais do devido processo legal e ampla defesa, porque negou a prestação jurisdicional invocado na defesa.

2.2 da violação à garantia constitucional da legalidade estrita, art. 150 inciso I da CF/88 e art. 97 incisos I e IV do CTN. Alega que o art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, estaria em conflito com o princípio constitucional da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88 pois a contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos à UNIMED estaria sendo exigida sem lei que delimitasse quantitativamente a sua base-de-cálculo, o que só veio a ser feito por Instrução Normativa.

2.3 da violação ao princípio da segurança jurídica pela omissão de critério depurador da base de cálculo do tributo



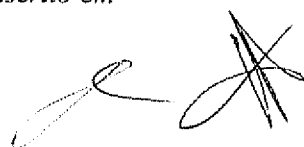
— art. 50 caput, da CF/88 O inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 também desrespeitou a garantia constitucional da segurança jurídica quando deixou de estipular um critério depurador da base de cálculo, limitando-se a apontar o valor bruto da nota ou fatura de prestação de serviço.

2.4 da violação ao art. 84 inciso IV da CF/88 c/c art. 99 do CTN. Afirma que o art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91 padece de inconstitucionalidade face ao art. 84, inciso IV da CF/88, e de ilegalidade face ao art. 99 do CTN, pelo fato de ter relegado à norma regulamentar a tarefa de quantificar a base de cálculo do tributo nos casos em que a natureza do serviço envolva o fornecimento de material ou disponibilização de equipamentos.

2.5 da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação pelo omissão da Lei nº 8.212/91 em definir parâmetros para alcançar a real remuneração do trabalhador cooperado e violação ao art. 195, inciso I, "a" da CF/88. Observa que reconhecido o fato de que a IN 03/2005 dispôs e quantificou indevidamente a base de cálculo da contribuição (art. 195, I, "a", CF/88) não é possível manter a cobrança nos termos da Lei nº 8.212/91, simplesmente afastando a norma regulamentar. Aplicando-se a alíquota de 15 % sobre o valor bruto da nota fiscal, estar-se-ia violando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade e ainda extrapolaria a hipótese de incidência estabelecida no art. 195, inciso I, "a" da CF/88, que é a remuneração do trabalho prestado por pessoa física.

2.6 do Concurso Formal de Infrações — A impugnante já foi penalizada pelo não recolhimento da obrigação tributária, caso em que a multa de mora absorve a multa formal. Afirma que a obrigação principal é indevida e por isso não declarou tais fatos na GFIP. Alega que a fiscalização constituiu o crédito tributário que entendia devido na NFLD nº 37.043.432-3, exigindo multa e juros. Ocorre que ambas infrações decorrem de uma mesma conduta e, assim a multa exigida pela falta de recolhimento absorveria a multa formal de declaração do fato gerador, configurando Concurso Formal de Infrações. Cita o art. 70 do CP que dispõe sobre a aplicação da multa mais grave, quando o agente por uma só ação ou omissão pratica dois ou mais crimes.

2.7 - da Nulidade da Multa aplicada cumulativamente para cada uma das competências. Afirma que a multa não deveria ter sido aplicada para cada competência em separado, mas deveria somente observar uma única penalidade. Em função do art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91 não prever a possibilidade da autoridade administrativa aplicar a penalidade por competência. A multa aplicada por competência toma a penalidade excessivamente alta, destoando-a do princípio da proporcionalidade. A multa prevista no art. 32 § 5º da Lei nº 8.212/91 é muito mais gravosa do que a multa prevista pelo não recolhimento do tributo, só se equivalendo quando o crédito fora inscrito em



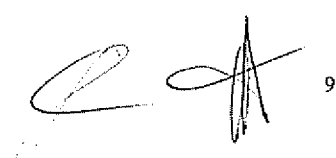
8

dívida ativa e tão-somente após o ajuizamento da execução fiscal, restando assim por evidente desproporcional.

2 8 Requer, por fim, que o pedido seja conhecido e provido.

fls. 149. Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

É o relatório.



9

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 149. Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares e ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

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

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



§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"

Cumpre ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

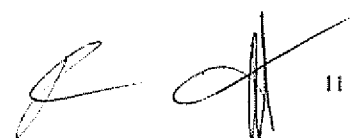
Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:



a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

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

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

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

"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. (g.n.)"

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

"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 do 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. (g.n.)"

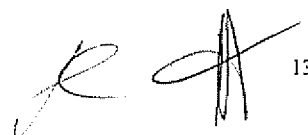
Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

"Ementa: ...1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional." (STJ. 1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min. Denise Arruda, ago/08.) (g.n.)

"Ementa: ...4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN." (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) (g.n.)

"Ementa: ... Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN." (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.



Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres¹, Eduardo Sabbag², Mauro Luís Rocha Lopes³ e Leandro Paulsen⁴.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência esposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN.

Entretanto, há de se salientar que a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trouxe nova disciplina para as punições pelo descumprimento das obrigações acessórias, ao revogar os parágrafos do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e ao criar o art. 32-A como nova sistemática de aplicação de multas.

Ademais, o art. 32, § 11, da Lei 8.212/1991, correlaciona o arquivamento dos documentos comprobatórios das obrigações tributárias à prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

~~§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).~~

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (gn)

Tem-se que na atual disciplina trazida pela Lei 11.941/2009, conforme o art. 32, § 11, Lei 8.212/1991, a avaliação da decadência da penalidade pecuniária por declaração que não contempla todos os fatos geradores dar-se-ia nos autos do processo em que tivesse sido realizado o lançamento das contribuições não recolhidas.

Desta forma, deve-se cotejar o presente AI nº. 37.118.650-1, lavrado em 21/08/2007, às fls. 01, com a correlata NFLD nº. 37.043.432-3.

No caso concreto, utilizando-se a sistemática do art. 32, § 11, Lei 8.212/1991, na correlata NFLD nº. 37.043.432-3, o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, às fls. 36 a 67 - relatório este que relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

³ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. p. 1036.

tenham sido objeto -, apresenta guias de recolhimento, Guias da Previdência Social – GPS a serem homologadas, que no caso foram deduzidas das contribuições apuradas.

Portanto, aos lançamentos das contribuições a que se refere a aplicação da penalidade imposta no presente auto de infração, por não se ter considerado a ocorrência da ausência de antecipação de pagamento, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir da data do fato gerador.

Destarte, no presente caso há de se aplicar, também, a regra do art. 150, § 4º, do CTN, por ser mais benéfica para o contribuinte.

Verifica-se, da análise dos autos, que:

- o presente AI nº 37.118.650-1 foi lavrado em 21/08/2007, às fls. 01;

- em relação à correlata NFLD nº 37.043.432-3, a cientificação da NFLD pela Recorrente, às fls. 01, se deu em 21/08/2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social nas competências: 03/2000 a 04/2007.

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN.

Por todo o exposto, acato parcialmente a preliminar ora examinada, no que tange à decadência, excluindo as contribuições apuradas da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

De plano, tem-se que a legislação da Seguridade Social dispõe que a contribuição a cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, está prevista no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999:

Lei 8.212/91 - Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Decreto 3.048/1999 - Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

III - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de

cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do art. 219; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

A Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14.07.2005, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências:

Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;

b) inferior a sessenta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária.(gn)

Também a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13.11.2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita federal do Brasil (RFB):

Art. 219. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de 15% (quinze por cento) devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou na fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) inferior a 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;

b) inferior a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária (gn)

A Recorrente, no que tange à alegação de inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, questiona o posicionamento da Recorrida DRJ-Curitiba/PR posto que ao negar provimento à Impugnação, afirmou que não é dado aos órgãos administrativos declarar a inconstitucionalidade das leis, conforme estabelece a Portaria RFB nº 10.875, de 16/08/07. Em assim procedendo, o acórdão recorrido violaria as garantias constitucionais do devido processo legal e ampla defesa, porque negou a prestação jurisdicional invocada na defesa.

No mesmo diapasão a Recorrente alega a violação à garantia constitucional da legalidade estrita, art. 150 inciso I da CF/88 e art. 97 incisos I e IV do CTN; ao princípio da segurança jurídica pela omissão de critério depurador da base de cálculo do tributo — art. 50 caput, da CF/88; ao art. 84 inciso IV da CF/88 c/c art. 99 do CTN, pelo fato de ter relegado à norma regulamentar a tarefa de quantificar a base de cálculo do tributo; e por fim a da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação pelo omissão da Lei nº 8.212/91 em definir parâmetros para alcançar a real remuneração do trabalhador cooperado e violação ao art. 195, inciso I, "a" da CF/88.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999, não pode ser anulado por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:



17

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)“(gn).

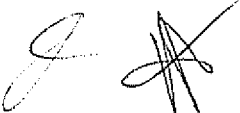
Desta forma, é vedado a este Colegiado afastar a aplicação de lei, quando por hipótese entender que tal regramento é inconstitucional, exceto nos casos dos incisos I e II do art. 26-A, § 6º do Decreto 70.235/1972.

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, a esta Colenda Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não resta competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade do dispositivo a que se refere a Recorrente, qual seja o tipificado no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999.

DO CONCURSO FORMAL DE INFRAÇÕES

 18

Nos dizeres do professor Ricardo Lobo Torres⁵, a obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que une os sujeitos ativo e passivo em torno do pagamento de um tributo, enquanto que a obrigação acessória se revestira de deveres meramente instrumentais, tais como prestar declarações ao fisco e manter livros fiscais.

Na lição de Leandro Paulsen⁶, observa-se que a obrigação acessória é a obrigação de fazer em sentido amplo, ou seja, fazer, não fazer, tolerar, enfim, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Neste sentido, colacionando o art. 113, CTN, pelo descumprimento da obrigação principal submete-se o sujeito passivo à emissão pela autoridade fiscal do lançamento de débito denominado Auto de Infração de Obrigação Principal, no presente caso a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD. Enquanto que pelo descumprimento da obrigação acessória, há a conversão em obrigação principal pela multa aplicável, submetendo-se o sujeito passivo à lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória, no presente caso o Auto de Infração – AI.

Desta forma, não prospera a alegação da recorrente de que houve concurso formal de infrações pois os descumprimentos de obrigação principal e de obrigação acessória implicam em multas de diferentes naturezas jurídicas, inclusive conforme muito bem exposto pela a Recorrida:

“ (...) Cumpre-me evidenciar neste momento, que na sanção prevista no art. 35, da Lei 8.212/91, o que se visa é punir aqueles que deixam de cumprir suas obrigações tributárias (principal) no vencimento. Assim, quanto mais tempo o sujeito passivo esperar para recolher o débito, maior será a multa aplicada. Já no presente caso (AI), a multa aplicada resulta de uma ação descumprida pelo sujeito passivo significa, violação a uma obrigação acessória, sendo a multa, tão somente, a forma encontrada para aplicar uma penalidade ao infrator e de valor fixo.

Assim, enquanto as obrigações acessórias impõem ao contribuinte a realização de determinada atividade, ou a sua abstenção, com vistas a colaborar com a arrecadação levada a cabo pela Fazenda Pública, as obrigações principais expressam o dever do contribuinte em levar pecúnia aos cofres públicos, não como sanção, mas como consequência de fatos jurídicos que têm, a sua base uma referência econômica. A penalidade se impõe, in casu, haja vista a necessidade de repreender o contribuinte relapso que deixa de cumprir obrigação acessória que lhe é imposta; a adequação está no caráter vinculado que a lei atribui à sanção, estando esta cominada em preceito fechado, que retira qualquer margem discricionária ao seu aplicador; por fim, a proporcionalidade está prevista em lei, ao limitar o valor da penalidade.

Não se pode olvidar ainda, que a atividade administrativa da lavratura do Auto de Infração é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O auditor ao constatar a

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 236.

⁶ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 900.

ocorrência da infração deve obrigatoriamente porque a lei não lhe dá discricionariedade, lavrar o respectivo o AI, que ensejará a aplicação da multa (penalidade) nos termos previstos na legislação. Assim carece de permissivo legal a autorização para a aplicação do instituto do Concurso Formal de Infrações do Direito Penal as situações previstas na legislação previdenciária. Portanto, diante da natureza jurídica distinta das multas em discussão não há possibilidade da multa de mora absorver a multa formal."

DA NULIDADE DA MULTA APLICADA CUMULATIVAMENTE PARA CADA UMA DAS COMPETÊNCIAS

A Recorrente alega que a multa não deveria ter sido aplicada para cada competência em separado, mas deveria somente observar uma única penalidade, em função do art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91 não prever a possibilidade da autoridade administrativa aplicar a penalidade por competência. A multa aplicada por competência toma a penalidade excessivamente alta, destoando-a do princípio da proporcionalidade,

Observa-se que a atividade administrativa de lançamento é obrigatória e vinculada, nos termos do art. 142, parágrafo único, CTN, de modo que o argumento da Recorrente de que a penalidade imposta por ser excessivamente alta, destoa do princípio da razoabilidade não prospera porque a aplicação da multa segue a legislação própria ao fixar de forma objetiva os valores a serem aplicados.

Ainda assim, a Recorrente argumenta que o art. 32 § 5º da Lei nº 8212/91, não prevê que a aplicação da multa ocorra para cada competência, devendo assim ser aplicada uma única vez.

No entanto, tal argumento não prospera porque está fixada legalmente a cobrança da multa para cada competência em que houve descumprimento da obrigação acessória, qual seja, a entrega mensal dos dados relacionados a fatos geradores de contribuição previdenciária, por intermédio da GFIP. Conforme o previsto no art. 32, IV, Lei nº 8.212/91, esta entrega mensal de dados por intermédio da GFIP se reveste em obrigação acessória a ser cumprida, sendo que seu descumprimento enseja uma pena administrativa parametrizada e fixada no art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/91.

CÁLCULO DA MULTA

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

"Art. 32-A O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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:

I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

II- de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas

§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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

§2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação

§3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”.

Entretanto, a Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996”.

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.



Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No mesmo diapasão, não se pode esquecer que as penalidades recebem tratamento peculiar no CTN. O art. 106, CTN prevê que caso nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, devem ser reduzidas ou canceladas as multas aplicadas:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

No caso da notificação conexa NFLD nº 37.043.432-3, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela Lei 11.941/2009.

No caso da presente autuação, AI nº 37.118.650-1, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do art. 32, Lei 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

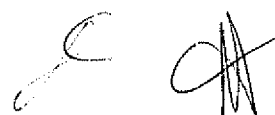
Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NAS PRELIMINARES** declarar a decadência parcial dos créditos ora lançados da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, e **NO MÉRITO DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule o valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de julho de 2010



PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO - Relator





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 10935.003731/2007-02

Recurso nº: 160.474

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2403-00.070

Brasília, 23 de agosto de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional