



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

Processo nº 11516.004202/2010-17
Recurso nº 003.360 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-003.360 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - AIOA CFL 68
Recorrentes CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS EMPREGADOS DOS SISTEMAS BESC E CODESC, DO BADESC E DA FUSESC - SIM FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todas as obrigações tributárias consideradas no presente Auto de Infração decorrem de fatos geradores ocorridos em período ainda não vitimado, nem mesmo parcialmente, pelo instituto da decadência tributária.

PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

Não configura violação a princípios constitucionais a imputação de penalidade pecuniária em razão do não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária, quando aplicada em estreita sintonia com as normas legais vigentes e eficazes.

Foge à competência deste Colegiado o exame da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas na CF/88, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

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.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O art. 22, IV da lei 8.212/91, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida.

Recurso Voluntário Provido

Recurso de Ofício Negado

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 negar provimento ao Recurso de Ofício, que aplicou a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, fazendo com que a multa do Auto de Infração de Obrigação Acessória lavrado no CFL 68 fosse calculada tomando por base o disposto no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Por maioria de votos em dar provimento ao Recurso Voluntário, em vista da declaração de inconstitucionalidade do artigo 22, IV, da Lei nº 8.212/91, por unanimidade, em julgamento proferido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida. Vencido o Conselheiro Relator por entender que o referido julgado carece, ainda, do atributo da *Cosa Julgada*, circunstância que afasta a incidência do preceito inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

André Luís Mársico Lombardi – Redator Designado

Processo nº 11516.004202/2010-17
Acórdão n.º **2302-003.360**

S2-C3T2

Fl. 260

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

Data da lavratura do Auto de Infração: 07/12/2010.

Data da Ciência do Auto de Infração: 08/12/2010.

Tem-se em pauta Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Campinas/SP que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.304.645-6, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme Relatório Fiscal a fls. 45/57.

CFL -68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, 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 (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec. 4.729, de 09/06/2003.

O contribuinte deixou de informar nas GFIP referentes ao período de apuração suso indicado a totalidade dos pagamentos efetuados à UNIMED do Estado de Santa Catarina - Federação Estadual das Cooperativas Médicas, CNPJ 76.590.884/0001-43 e suas filiadas (UNIMED'S Singulares), relativos ao Contrato (FSC 0018), de 01 de maio de 1995 e Aditivos, referente ao Plano de Assistência Médico - Hospitalar dos empregados dos Sistemas Besc e Codesc, do Badesc e da Fusc, bem como, os pagamentos efetuados a UNIMED Florianópolis - Cooperativa de Trabalho Médico Ltda, CNPJ 77.858.611/0001-08, relativos ao Contrato de Assistência à Saúde Plano - UNIFLEX Nacional Coletivo por Adesão, nº de Registro 435.412/01-5, de 01 de junho de 2001, plano este denominado pelo SIM de SIMEF - SIM, para atender aos agregados, ou seja, os familiares dos empregados dos Sistemas Besc e Codesc, do Badesc e da Fusc, e ainda os pagamentos efetuados à UNIODONTO de SC - Cooperativa Administradora de Contratos, CNPJ 02.338.268/0001-63, relativos ao Contrato s/nº, de 10 de abril de 1999, de administração para prestação de serviços Odontológicos de seus associados e dependentes, infringindo, assim, o disposto no artigo 32, IV, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Informa a Fiscalização que a Caixa de Assistência dos Empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC – SIM tem por finalidade operar planos privados de assistência à saúde na segmentação médico - hospitalar e odontológica, proporcionando esses serviços aos seus associados e dependentes através de profissionais e estabelecimentos especializados credenciados ou conveniados. De acordo com o seu Regulamento, para a consecução desses objetivos o SIM mantém termos de acordo, convênio e

contratos com hospitais, casas de saúde, laboratórios, clínicas médicas e odontológicas, cooperativas e outros estabelecimentos especializados no tratamento de saúde.

Relata a Autoridade Lançadora no Relatório Fiscal integrante do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.004201/2010-72, que o SIM contratou serviços de assistência médico-hospitalar para os empregados e agregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC, além de serviços odontológicos para os seus associados e dependentes, através das cooperativas UNIMED/Federação Estadual e filiadas; UNIMED Florianópolis e da UNIODONTO, não declarados em GFIP e não considerados nos recolhimentos efetuados pela empresa, conforme levantamentos detalhados e relacionados a seguir:

- a) Levantamento (SE) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das Faturas emitidas pela UNIMED do Estado de Santa Catarina - Federação Estadual das Cooperativas Médicas e suas filiadas (UNIMED Singulares), referente ao Contrato s/nº (FSC 0018), de 1º de maio de 1995, e Termos Aditivos, realizado com o SIM, referentes ao plano de Saúde Médico-Hospitalar dos empregados dos Sistemas BESC (incorporado pelo Banco do Brasil) e CODESC, do BADESC e da FUSESC, conforme identificado por competência, nas planilhas do ANEXO I, deste Auto de Infração.

De acordo com os dispositivos do contrato (cópia em anexo) a cooperativa e a contratante (SIM) estipularam de comum acordo, os serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, caracterizando o contrato, com vigência no período de 01/2005 a 12/2007, como de custo operacional.

- b) Levantamento (SA) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das Faturas emitidas pela UNIMED Florianópolis - Cooperativa de Serviços Médicos Ltda, relativas ao Contrato de Assistência à Saúde Plano —UNIFLEX Nacional Coletivo por Adesão nº de Registro: 435.412/01-5 (Contratos nº. 6801, 6802, 6804, 6805, 6810, 6890, 6896 a 6999), plano este denominada pelo SIM de SIMEF - SIM, para atender aos agregados, ou seja, os familiares dos empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC, onde a UNIMED e o contratante (SIM) estipulam de comum acordo, os serviços e honorários com pagamento por valor predeterminado.

- c) Levantamento (AO) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das faturas emitidas contra o SIM, no período de 01/2005 a 12/2007, pela cooperativa UNIODONTO de SC Cooperativa Administradora de Contratos, CNPJ 02.338.268/0001-63, - referente ao Contrato de Administração para Prestação de Serviços Odontológicos de 10 de abril de 1999 e aditivos, prestados aos seus associados e dependentes. Os valores foram lançados na contabilidade do SIM, nas seguintes contas: 2.1.2.2.18.00.000.000 - UNIODONTO e

4.1.1.1.01.04.000.000 - UNIODONTO. Foi considerado como base de cálculo das contribuições lançadas no presente Auto de Infração, referente as faturas emitidas pelo UNIODONTO, o montante correspondente ao percentual de 60% (sessenta por cento) do valor bruto das faturas, mensalmente emitidas contra o SIM , responsável pelo pagamento.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 145/165.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou decisão administrativa aviada no Acórdão Nº 07-25.910 – 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 200/217, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para aplicar a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, em observância ao princípio da retroatividade da Lei Tributária mais benigna previsto no art. 106, II, 'c', do CTN, recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 06/03/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 221.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 222/235, fundamentando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nas alegações que se vos seguem:

- Que há vínculo entre a Obrigação principal exigida mediante o Auto de Infração nº 37.304.644-8 e a obrigação tributária acessória exigida no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória;
- Impossibilidade de exigência da penalidade com relação ao credito tributário extinto pela decadência;
- Impossibilidade de aplicação de multa sobre infrações continuadas;
- Ilegitimidade da multa aplicada;
- Que as penalidades, quando destituídas da razoabilidade, adquirem contornos confiscatórios, inaceitáveis diante da previsão da proteção à propriedade privada, consignada no artigo 5º, incisos XXII e XXIV, da Constituição Federal;

Ao fim, requer a declaração de improcedência do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

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 06/03/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02 de abril 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 PREJUDICIALIDADE

Alega o Recorrente haver vínculo entre a Obrigação principal exigida mediante o Auto de Infração nº 37.304.644-8 e a obrigação tributária acessória exigida no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória.

De fato, existe.

Com efeito, o Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº 37.304.644-8, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.004201/2010-72, procedeu ao lançamento tributário de contribuições previdenciárias incidentes sobre os seguintes fatos geradores:

- a) Levantamento (SE) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das Faturas emitidas pela UNIMED do Estado de Santa Catarina - Federação Estadual das Cooperativas Médicas e suas filiadas (UNIMED Singulares), referente ao Contrato s/nº (FSC 0018), de 1º de maio de 1995, e Termos Aditivos, realizado com o SIM, referentes ao plano de Saúde Médico-Hospitalar dos empregados dos Sistemas BESC (incorporado pelo Banco do Brasil) e CODESC, do BADESC e da FUSESC, conforme

identificado por competência, nas planilhas do ANEXO I, deste Auto de Infração. De acordo com os dispositivos do contrato (cópia em anexo) a cooperativa e a contratante (SIM) estipularam de comum acordo, os serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, caracterizando o contrato, com vigência no período de 01/2005 a 12/2007, como de custo operacional.

b) Levantamento (SA) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das Faturas emitidas pela UNIMED Florianópolis - Cooperativa de Serviços Médicos Ltda, relativas ao Contrato de Assistência à Saúde Plano —UNIFLEX Nacional Coletivo por Adesão n° de Registro: 435.412/01-5 (Contratos n°. 6801, 6802, 6804, 6805, 6810, 6890, 6896 a 6999), plano este denominada pelo SIM de SIMEF - SIM, para atender aos agregados, ou seja, os familiares dos empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC, onde a UNIMED e o contratante (SIM) estipulam de comum acordo, os serviços e honorários com pagamento por valor predeterminado.

c) Levantamento (AO) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das faturas emitidas contra o SIM, no período de 01/2005 a 12/2007, pela cooperativa UNIODONTO de SC Cooperativa Administradora de Contratos, CNPJ 02.338.268/0001-63, -referente ao Contrato de Administração para Prestação de Serviços Odontológicos de 10 de abril de 1999 e aditivos, prestados aos seus associados e dependentes. Os valores foram lançados na contabilidade do SIM, nas seguintes contas: 2.1.2.2.18.00.000.000 - UNIODONTO e 4.1.1.1.01.04.000.000 - UNIODONTO.

Foi considerado como base de cálculo das contribuições lançadas no presente Auto de Infração, referente as faturas emitidas pelo UNIODONTO, o montante correspondente ao percentual de 60% (sessenta por cento) do valor bruto das faturas, mensalmente emitidas contra o SIM, responsável pelo pagamento.

Já o vertente lançamento decorre do descumprimento da obrigação acessória que obriga o Recorrente a declarar os fatos geradores acima descritos em suas GFIP.

Advirta-se que o lançamento aviado Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP n° 37.304.644-8, objeto do Processo Administrativo Fiscal n° 11516.004201/2010-72, foi julgado parcialmente procedente, sendo excluídas do montante lançado, somente e tão somente, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores atingidos pela decadência. Nada mais.

Assim, havendo esta mesma 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF ratificado a condição de tais fatos jurídicos como fatos

geradores de contribuições previdenciárias, estes deveriam ter sido, necessariamente, declarados nas respectivas GFIP. Mas não o foram.

Não procede, portanto, a alegação recursal de ser indevida a multa aplicada.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou 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.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o §5º do art. 32 do Pergaminho Legal em foco, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, 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.

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).

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>

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 9.528/97).

(...)

§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 referam. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

No mesmo sentido, assim dispõem os artigos 225, IV e 284, II 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;

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 4.729/2003)

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.

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, deduz-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 individualmente 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.

Não procede, portanto, a alegação recursal de “impossibilidade de aplicação de multas sobre infrações continuadas”.

A tipificação da infração e a cominação da penalidade decorrente do seu descumprimento objetivo encontram-se taxativamente previstas em lei formal, concebidas de acordo com o trâmite gestacional previsto nos artigos 61 a 65 da CF/88, atendendo, assim, ao requisito da reserva legal exigido pelo Ordenamento Jurídico.

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.187-13, de 2001).

Autenticado digitalmente em 28/01/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 28/01/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 03/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA SI, Assinado digitalmente em 30/01/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA
Impresso em 04/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilato no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

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.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a

cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

No caso em apreço, o valor mínimo acima referido acima foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº333, de 29 de junho de 2010 (DOU- de 30/06/2010).

2.2. DA DECADÊNCIA

Argumenta o Recorrente a impossibilidade de exigência da penalidade com relação ao crédito tributário extinto pela decadência.

Sem razão. Tal penalidade nada tem a ver com o crédito tributário lançado, mas, sim, com o fato de o Autuado não ter declarado em suas GFIP os fatos geradores de contribuições previdenciárias que deram origem ao crédito tributário lançado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.304.644-8, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.004201/2010-72.

Tanto é assim que, mesmo que o crédito tributário decorrente dos fatos geradores apurados mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.304.644-8, hipoteticamente, tivesse sido pago tempestivamente, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, mas tais fatos geradores não fossem declarados nas respectivas GFIP, ainda assim seria procedente o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória.

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.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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.

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

A decadência tributária conceitua-se como a perda do poder potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão do exaurimento integral do prazo previsto na legislação competente.

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.

Consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em sua escalação titular, sujeitam-se sempre ao regime referido no art. 173 do CTN os lançamentos tributários de penalidade pecuniária decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, eis que o crédito tributário dele consequente é sempre oriundo de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

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.

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de apurar a ocorrência de eventual infração a dispositivos da Lei e, em consequência, proceder à lavratura do competente Auto de Infração de Obrigação Acessória.

Cumprе ressaltar que a eventual extinção da obrigação tributária principal, por qualquer de suas modalidades, seja mediante pagamento, seja em razão

de homologação tácita do crédito tributário, não irradia efeitos sobre as obrigações tributárias acessórias, as quais ainda subsistem de observância obrigatória pelo Sujeito Passivo até que sobrevenha a decadência.

Anote-se que o regime do lançamento por homologação, conforme expressamente consignado no *caput* do art. 150 do CTN, somente ocorre quanto aos tributos (obrigação tributária principal) cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, jamais quanto às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, estas, sempre formalizadas mediante lançamento de ofício.

Nessa perspectiva, diante do tratamento diferenciado relativo ao lançamento de obrigação principal, há que se reconhecer a existência de discrimen na apreciação da decadência em relação a cada espécie de lançamento.

Assim, uma coisa é a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante Auto de Infração de Obrigação Principal, em razão da homologação tácita do crédito tributário correspondentes fatos geradores ocorridos no prazo explicitado no art. 150, §4º, do CTN, mas ainda não fulminados pela decadência nos termos do art. 173, I, do *Codex*. Outra coisa bem distinta é a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante Auto de Infração de Obrigação Acessória decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória.

Nessa perspectiva, a análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício mediante a lavratura do competente auto de Infração sempre que a fiscalização constatar o descumprimento de obrigação tributária acessória.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate aos 08 dias do mês de dezembro de 2010, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência janeiro/2005, inclusive, nos termos do inciso I do art. 173 do *Codex* tributário.

Dessarte, sendo de janeiro/2005 a dezembro/2007 o período de apuração do crédito tributário em realce, há que se reconhecer que todas as obrigações

tributárias consideradas no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória decorrem de fatos geradores ocorridos em período ainda não vitimado, nem mesmo parcialmente, pelo instituto da decadência tributária.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido 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.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O Recorrente alega que as penalidades, quando destituídas da razoabilidade, adquirem contornos confiscatórios, inaceitáveis diante da previsão da proteção à propriedade privada, consignada no artigo 5º, incisos XXII e XXIV, da Constituição Federal;

Razão não lhe assiste.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuinto *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade

econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Também em seu art. 5º, a CF/88 assentou a garantia ao Direito de Propriedade (inciso XXII), mas o flexibilizou, ao estabelecer taxativamente que a propriedade tem que atender à sua função social (inciso XXIII).

Revela-se norteador destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi atribuída 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)

Não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Adite-se que, nos termos do Código Tributário Nacional - CTN, o mero descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, circunstância que lhe confere natureza objetiva.

Tal compreensão é corroborada pela norma tributária inscrita no art. 136 do CTN, o qual reza que a responsabilidade por infração à legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, parâmetros que acentuam a natureza objetiva da imputação em relevo, sendo irrelevante, portanto, para a lavratura do competente Auto de Infração e para a imputação da respectiva penalidade pecuniária a sindicância da culpa ou da intenção do infrator, ou de eventual prejuízo à administração tributária.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Deflui das disposições legislativas ora revisitadas que as vedações constitucionais acima mencionadas são dirigidas aos impostos – espécie tributária do gênero *tributo*, obrigação tributária principal -, e não às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação acessória.

Justificam-se tais vedações pelo fato de os tributos serem prestações pecuniárias compulsórias, que não constituem sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo compulsória, não há como o Contribuinte, ao praticar o fato gerador lícito, se esquivar do seu recolhimento.

Já a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória representa sanção pela prática de ato tributário ilícito, o qual é perfeitamente evitável.

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados, além de outros dispostos na CF/88, são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico a princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235/72

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 11.941/2009)

(...)

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

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

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

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 11.941/2009)

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 11.941/2009)

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 11.941/2009)

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

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

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros 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.

Por outro viés, trigo de outra safra, porém, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos

introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, esta exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar penalidade pecuniária aplicada nos estreitos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.2. DA CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade de votos, deu provimento a Recurso Extraordinário RE nº 595.838-SP, com repercussão geral reconhecida, e declarou a inconstitucionalidade do dispositivo inscrito no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

A Lei 9.876/1999, que inseriu a tributação no art. 22 da Lei 8.212/1991, revogou a Lei Complementar 84/1996, na qual se previa a contribuição de 15% sobre os valores distribuídos pelas cooperativas aos seus cooperados. No entendimento do Tribunal, ao transferir o recolhimento da cooperativa para o prestador de serviço, a União extrapolou as regras constitucionais referentes ao financiamento da seguridade social.

Segundo o relator do recurso, ministro Dias Toffoli, com a instituição da nova norma tributária, o legislador transferiu sujeição passiva da tributação da cooperativa para as empresas tomadoras de serviço, desconsiderando a personalidade da cooperativa. *“A relação não é de mera intermediária, a cooperativa existe para superar a relação isolada entre prestador de serviço e empresa. Trata-se de um agrupamento em regime de solidariedade”*, afirmou o ministro.

Além disso, a fórmula teria como resultado a ampliação da base de cálculo, uma vez que o valor pago pela empresa contratante não se confunde com aquele efetivamente repassado pela cooperativa ao cooperado. O valor da fatura do serviço inclui outras despesas assumidas pela cooperativa, como a taxa de administração.

Para o ministro, a tributação extrapola a base econômica fixada pelo artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, que prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Também viola o princípio da

capacidade contributiva e representa uma nova forma de custeio da seguridade, a qual só poderia ser instituída por lei complementar.

Ocorre, todavia, que consultando o processo na *site* do Supremo Tribunal Federal na internet, em 07/09/2014, constatamos que o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP ainda não havia sido objeto de decisão definitiva no âmbito Poder Judiciário, estando carente, ainda, do atributo da *Coisa Julgada*, circunstância que afasta a incidência do preceito inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Regimento Interno do CARF

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

Nesse contexto, assim, havendo esta mesma 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF ratificado a condição de tais fatos jurídicos como fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes deveriam ter sido, necessariamente, declarados nas respectivas GFIP. Mas não o foram.

4. DO RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou decisão administrativa aviada no Acórdão N° 07-25.910 – 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 200/217, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para aplicar a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, em observância ao princípio da retroatividade da Lei Tributária mais benigna previsto no art. 106, II, 'c' do CTN, recorrendo de ofício de sua decisão.

Urge, de plano, 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 crédito 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 imponible, 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 11.941/2009).

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 11.941/2009).

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 22/04/2010

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 legal 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 acessórias, 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 PRETERITO, *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.

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 11.488/2007)

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

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 11.488/2007)

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

§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 *pari passu* no terreno, 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 e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente, como assim procedeu a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC.

Por tais razões, negamos provimento ao Recurso de Ofício.

5. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO dos Recursos Voluntário e de Ofício para, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.

Contribuição Previdenciária. Cooperativas de Trabalho. Inconstitucionalidade Declarada pelo STF. O ilustre Relator já consignou em seu voto a informação de que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade de votos, deu provimento a Recurso Extraordinário RE nº 595.838-SP, com repercussão geral reconhecida, e declarou a inconstitucionalidade do dispositivo inscrito no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Todavia, deixou de aplicar o entendimento unânime do STF em razão da ausência de definitividade da decisão proferida. A despeito da veracidade de tal informação, em respeito ao princípio da eficiência administrativa e da economia processual e diante da ausência de plausibilidade de eventual modulação de efeitos (matéria tributária julgada favoravelmente ao contribuinte) ou mesmo de modificação de uma decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal via embargos de declaração, entendo que a decisão pode e deve ser imediatamente aplicada, razão pela qual concluo não mais existir base jurídica para a manutenção do lançamento.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.