



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

Processo nº 14094.000043/2007-82
Recurso nº 247.573 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.756 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 68
Recorrente CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS GUAICURUS LTDA EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/06/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE 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 de 1991. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN. Encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial parte das obrigações tributárias acessórias apuradas pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. INCORPORAÇÃO. ART. 132 DO CTN.

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE MORA EM NFLD. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Não incorre em *bis in idem* a aplicação simultânea de Auto de Infração e de NFLD com multa de mora, em face do mesmo sujeito passivo, eis que tais imputações não incidem diretamente sobre os fatos a elas associados, mas, sim, sobre o descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, respectivamente, cujas naturezas jurídicas são absolutamente distintas, mesmo que os fatos jurídicos de ambos os eventos, em sua origem, sejam os mesmos.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LC nº 84/96. EC nº 20/98.

A contribuição social incidente sobre o Salário de Contribuição de segurados contribuintes individuais foi instituída pelo Art. 1º da Lei Complementar nº 84/96, atendendo às exigências constitucionais previstas no art. 195, §4º c.c. art. 154, I ambos da CF/88. A norma inscrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 foi inserida pela Lei nº 9.876/99, imersa na ordem constitucional vigente após a publicação da Emenda constitucional nº 20/98.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES. CÁLCULO DA MULTA.

A obrigação acessória de prestar informações ao INSS mediante GFIP tem periodicidade mensal, renovando-se a cada mês-competência. Assim, a cada entrega de GFIP com omissão ou incorreção nos dados relativos a fatos geradores representa uma infração distinta à lei, a qual será punida de forma individualizada mediante a aplicação de multa correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, em cada competência, aos valores da multa que seria aplicada caso o sujeito passivo deixasse de entregar o citado documento de informações.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva e Thiago d'Avila Melo Fernandes.

Relatório

Período de apuração MPF : Janeiro/1996 a Setembro/2005.

Data da lavratura da Auto de Infração: 29/06/2006.

Data da ciência do Auto de Infração: 05/07/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, em virtude de não terem sido informados em GFIP, no período compreendido entre 01/1999 a 12/2001, os fatos geradores de contribuições previdenciárias consistentes nos valores pagos à cooperativa de trabalho, a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, nos termos reportados nos anexos I a IV, a fl. 37/58, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 02/03.

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.

Informa o auditor fiscal autuante que a multa foi aplicada em conformidade com o art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 284, II e 373 ambos do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, correspondendo a 100% (cem por cento) das contribuições incidentes sobre o montante relacionado aos fatos geradores omitidos nas GFIP, observado o limite legal. Acrescenta que, muito embora tenha havido a ocorrência de circunstância agravante, esta não produziu efeitos para gradação da multa, sendo entretanto impeditiva para fins de relevação da penalidade.

Aduz que os valores dos fatos geradores e das contribuições respectivas estão demonstradas e identificadas nos anexos integrantes do presente auto de infração, assim denominados:

- 1) DISCRIMINATIVO DE VALORES PAGOS A DIRETORES E MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINIST. (EMPRESARIOS) NÃO EM INFORMADOS EM GFIP;
- 2) PROCESSOS TRABALHISTAS NÃO INSERIDOS NA GFIP;
- 3) RELAÇÃO DE AUTÔNOMOS - 01 A 12/1999.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 63/88.

O feito foi convertido em diligência, a fls. 141/142, para que o auditor fiscal autuante se manifestasse acerca de pontos controversos referentes à autuação.

A multa aplicada ao presente Auto de Infração foi revisada, sendo excluída da base de cálculo, os valores apurados mediante aferição indireta. Por tal razão, foram

elaboradas novas planilhas promovendo-se o detalhamento do novo valor aplicado, nos termos dos Anexos I, II, III, IV e V, a fls. 145/161.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Cuiabá/MT lavrou Despacho Decisório a fls. 163/168, julgando procedente a autuação e retificando o valor da multa aplicada, reabrindo, no mesmo feito, o prazo para oferecimento de nova impugnação.

Impugnação administrativa a fls. 174/200.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Cuiabá/MT lavrou Decisão-Notificação, a fls. 205/215, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário no valor corrigido nos termos do Despacho Decisório acima referido.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 07 de maio de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 217.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 222/262, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Alega a Recorrente inexistir responsabilidade tributária da sucessora. Aduz que as supostas infrações, que houveram por ocorridas até julho de 2003, seriam de responsabilidade das empresas GLOBAL EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS LTDA (CNPJ 33.686.767/0001-75) e da ENGEGLOBAL CONSTRUÇÕES LTDA (CNPJ 14.940.563/0001-74), as quais deixaram de existir em julho/2003 em razão de terem sido incorporadas por CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS GUAICURUS LTDA - EPP.
- Que houve decadência dos créditos cujos fatos geradores tenham ocorrido há mais de cinco anos contados do lançamento, em conformidade com o CTN;
- Alega que está sendo cobrada multa punitiva com base nos mesmos fatos que motivaram a lavratura da NFLD nº 35.800.756-9, na qual está sendo cobrada contribuição previdenciária, além de juros e multa de mora. Aduz que os mesmos fatos que motivaram a lavratura da NFLD nº 35.800.756-9, na qual é cobrado o tributo, juros e multa moratória, também deram ensejo à lavratura do presente Auto de Infração. Acrescenta não ser possível subsistir a cobrança de multa punitiva com base nos mesmos fatos, e, por tal motivo, o Auto de Infração nº 35.800.754-2 deve ser considerando totalmente nulo de pleno direito.
- Argumenta que não pode a autoridade julgadora permitir que venha a ser exigido do Recorrente multa relativa a supostas contribuições previdenciárias apuradas com base em aferição indireta, totalmente desprovida de motivação. Assevera não existir no relatório fiscal sequer uma prova segura, incontroversa, plena, límpida, vez que o mesmo é, em sua totalidade, composto apenas por deduções ao entender do agente fiscal.
- Que no período de março/2000 a maio/2003, foram consideradas devidas supostas contribuições pela contratação de serviços prestados por

Cooperativa de Trabalho. Argumenta que tal exigência é indevida eis que a questão acerca da incidência ou não de Contribuição Previdenciária sobre os serviços contratados de cooperativas, encontra-se pendente de apreciação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.594), inclusive tendo sido expedidas diversas liminares suspendendo sua exigibilidade.

- Sustenta que toda multa aplicada que tenha por base reconhecimento de vínculo empregatício pela Fiscalização Previdenciária não pode prosperar, por absoluta incompetência em razão da matéria, havendo que se reconhecer a nulidade total dos valores lançados com base em reconhecimento de vínculo empregatício, por autoridade que não a Justiça especializada, qual seja, a Justiça do Trabalho.
- Argumenta que a Lei nº 8.212/91 não estabeleceu que o multiplicador constante do §4º do artigo 32, deveria ser aplicado em cascata, calculado a partir do mês em que a GFIP deveria ter sido entregue. Aduz que a multa cumulativa é ilegal.
- Pondera que o elevado valor da multa aplicada viola os princípios da razoabilidade, do não confisco e da moralidade administrativa.
- Que foram utilizados como fatores agravantes da multa termos vagos, sem explicitar o dano causado à Previdência Social, tais como, Movimentação Financeira junto à Caixa Econômica Federal, conta corrente nº 28.001-2 e/ou 280.001-2, sem a correspondente contabilização. Ao seu entender, não é possível a empresa se defender se, nem ao menos, o período foi informado e se nem sequer foi mencionado por que motivo tal fato implicou em falta de recolhimento de contribuições previdenciárias. Questiona qual a lesão aos cofres da Previdência, se o fato gerador das contribuições a ela devidas é o pagamento de serviços prestados e não a movimentação financeira. Indaga ainda que dano causou à Previdência a falta de registro da referida conta corrente.

Ao fim, requer a nulidade do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 07/05/2007, segunda-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na terça-feira seguinte, diga-se, 08/05/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 30 de maio do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

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

***Súmula Vinculante nº 8** - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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. Nessa condição, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 29 de junho de 2006, este apenas alcançaria as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2000, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

Roga-se atenção ao fato de que o reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário não inquina de vício todo o processo. A declaração de caducidade acima aduzida apenas tem o condão de extirpar do lançamento tributário, tão somente, as obrigações atingidas pelo citado instituto de direito tributário uma vez que a ocorrência deste constitui-se causa extintiva do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do CTN, e não hipótese de nulidade do lançamento.

Dessarte, o eventual crédito tributário decorrente das obrigações relativas às competências atingidas pela decadência encontra-se extinto, e não nulo, sendo por aquele motivo, e não por este, excluído da abrangência do presente Auto de Infração.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO.

Em razão do provimento relativo à decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário de que trata o presente processo, nos termos do item 2.1. *supra*, apenas será objeto de apreciação por este colegiado as matérias de fato e de direito referentes aos fatos geradores ainda não alcançados pelo decurso do prazo decadencial acima referido.

Dessarte, o exame do mérito se cingirá aos fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro de 2000, inclusive. Em relação aos demais, consideraremos ter havido perda do interesse processual, razão pela qual não serão mais objeto de deliberação.

De outro eito, havendo sido excluídos da presente autuação os fatos geradores apurados mediante aferição indireta, conforme pugnado no Despacho Decisório, a fls. 163/168, e referendado na Decisão-Notificação recorrida, os argumentos erigidos em oposição a tal matéria, bem como aqueles não associados à infração cometida, as formalidades

legais ou ao cálculo da multa, serão tidos como não formulados, em razão, igualmente, da perda do interesse processual, haja vista não mais influenciarem no desfecho da controvérsia.

Outrossim, cumpre assentar que também não será objeto de apreciação por este colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES POR INCORPORAÇÃO.

Alega a Recorrente inexistir responsabilidade tributária da sucessora. Aduz que as supostas infrações que houveram por ocorridas até julho de 2003 seriam de responsabilidade das empresas GLOBAL EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS LTDA (CNPJ 33.686.767/0001-75) e da ENGEGLOBAL CONSTRUÇÕES LIDA (CNPJ 14.940.563/0001-74), as quais deixaram de existir em julho/2003 em razão de terem sido incorporadas por CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS GUAICURUS LTDA — EPP.

A cantilena do Recorrente não merece ouvidos.

A Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988, outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido na Seção que trata da Responsabilidade dos Sucessores, estabeleceu expressamente, de forma a espantar qualquer dúvida, que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer

sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O comando legal insculpido no CTN é de uma clareza hialina, não deixando margem a interpretações diversas.

3.2. DA DUPLICIDADE DA COBRANÇA DE MULTA.

Alega o Recorrente que está sendo cobrada multa punitiva com base nos mesmos fatos que motivaram a lavratura da NFLD nº 35.800.756-9, na qual está sendo lançada a contribuição previdenciária, além de juros e multa de mora. Aduz que os mesmos fatos que motivaram a lavratura da NFLD nº 35.800.756-9 também deram ensejo à lavratura do presente Auto de Infração. Acrescenta não ser possível subsistir a cobrança de multa punitiva com base nos mesmos fatos, e, por tal motivo, o Auto de Infração nº 35.800.754-2 deve ser considerando totalmente nulo de pleno direito.

A rogativa do Recorrente não merece acolhida.

Conforme já salientado no item precedente, a CF/88 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Nos limites do comando constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito de sua competência, o art. 113 do CTN estabeleceu um discrimen entre as obrigações definidas como principais e aquelas conceituadas como acessórias, nos termos que se vos seguem:

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.

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

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

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

Realçada a norma legal supracitada, cumpre chamar atenção, na sequência lógica da demonstração de raciocínio, ao fato de que a natureza jurídica das obrigações em destaque são absolutamente distintas e inconfundíveis. A primeira, consistindo numa obrigação de dar. A segunda, aperfeiçoada numa obrigação de fazer, não fazer ou permitir, sempre estipulada no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Aquela, sendo criada necessariamente por lei formal, esta, requerendo para sua instituição mera previsão na legislação tributária, nos moldes engendrados no art. 96 do CTN.

A inobservância do cumprimento da obrigação principal até a data do seu vencimento, sujeita o sujeito passivo ao pagamento de multa de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei, a teor do art. 161 do CTN.

O mesmo *codex* estabelece que o descumprimento da obrigação acessória, pelo simples fato de sua ocorrência objetiva, converter-se-á em obrigação de dar, relativamente à penalidade pecuniária aplicada.

Saliente-se que os preceitos normativos supra anunciados não conflitam com as diretrizes vertidas na Lei Orgânica da Seguridade Social, que estabelece sanções distintas para o descumprimento de obrigação principal e acessória, senão vejamos:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Deflui das regras matrizes acima desfraldadas que a incidência de multa moratória em NFLD e a penalidade pecuniária *stricto sensu*, imposta mediante auto de infração específico, incidem não sobre os fatos jurídicos associados a um ou a outro lançamento, mas, sim, em razão do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória,

respectivamente, independentemente dos fatos jurídicos *de per se* considerados, que podem, até, dar ensejo a uma e a outra, simultaneamente.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, não requerendo áurea mestria do exegeta.

Merece ser alertado que o alegado *bis in idem* jamais poderia existir na espécie ora em debate eis que as naturezas jurídicas dos fatos que dão ensejo ao castigo imposto pela lei são absolutamente distintas.

3.3. DOS SERVIÇOS PRESTADOS ATRAVÉS DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Argumenta o Recorrente que, no período de março/2000 a maio/2003, foram consideradas devidas supostas contribuições pela contratação de serviços prestados por Cooperativa de Trabalho. Argumenta que tal exigência é indevida eis que a questão acerca da incidência ou não de Contribuição Previdenciária sobre os serviços contratados de cooperativas encontra-se pendente de apreciação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.594), inclusive tendo sido expedidas diversas liminares suspendendo sua exigibilidade.

A apelo esposado pelo Recorrente não merece prosperar.

Em primeiro lugar, há que se observar que, nos termos dispostos no art. 4º da Lei nº 5.764/71, “*as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características...*”.

Assim, não são as cooperativas de trabalho que prestam serviços à outras pessoas, físicas ou jurídicas, mas, sim, os cooperados, tidos pela lei de custeio da Seguridade Social como segurados contribuintes individuais, que prestam serviços através da cooperativa, conforme muito bem estabelecido no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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). (grifos nossos)

Em segundo lugar, a contribuição social previdenciária, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas foi

instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, cumprindo às exigências fixadas no art. 195, §4º c.c. art. 154, I da CF/88.

Até 16 de dezembro de 1998, data da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998, assim dispunha o art. 195, I da Constituição Federal:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

(...)

§4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Conforme redação acima transcrita, não figurava abarcada no campo de incidência das contribuições previdenciárias, a exação incidente sobre a remuneração de segurados que não se enquadrassem no conceito de folha de salários. Assim, a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurados não empregados, dentre eles os assim denominados segurados contribuintes individuais, somente poderia ser promovida mediante Lei Complementar, no exercício da competência residual exclusiva da União, prevista no art. 150, I da CF/88, conforme estatuído expressamente no art. 195, §4º da Carta.

Nessa perspectiva, no desempenho da competência residual supra referida e trilhando um processo legislativo em perfeita sintonia com o ordenamento jurídico vigente à época, foi editada pelo Congresso Nacional, imerso na ordem constitucional então vigente, e promulgada pelo Presidente da República, a Lei Complementar nº 84/1996, instituindo a novel fonte de custeio previdenciário incidente sobre a remuneração de trabalhadores autônomos, empresários e trabalhadores avulsos e demais pessoas físicas.

LEI COMPLEMENTAR nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

Art.1º - Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Posteriormente, com a publicação da citada Emenda Constitucional nº 20/1998, foi alterado o teor normativo do art. 195, I da Constituição Federal, cuja redação passou a dispor, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

(...)

Da leitura de tais comandos constitucionais, deflui que as normas que disciplinam a espécie ora em apreciação não impõem mais qualquer exigência de Lei Complementar para a imposição de tributação sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, a qual pode ser instituída mediante mera lei ordinária, em obediência à reserva legal prevista no art. 97 do CTN, *in verbis*:

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.

Nessa perspectiva, sem que tenha ocorrido solução de continuidade, foi editada já sob a nova ordem constitucional a lei nº 9.876/99 que majorou a alíquota de 15% para 20%, ao mesmo tempo que fez inserir, no corpo da lei de custeio da Seguridade Social, precisamente em seu art. 22, o inciso III estabelecendo o regramento da exação previdenciária ora em debate.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados

contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99). (grifos nossos)

Conforme detalhadamente descrito, a contribuição social previdenciária a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados contribuintes individuais, assim qualificados os empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, foi instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, cumprindo às exigências fixadas no art. 195, §4º c.c. art. 154, I da CF/88.

Anote-se que a instituição de nova fonte de custeio destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social depende de lei complementar, no entanto, a majoração de alíquota só depende de lei ordinária, assim como a extinção de qualquer fonte de custeio, a teor do art. 97 do CTN.

Cabe-nos chamar atenção ao seguinte fato: Uma vez instituída a contribuição previdenciária a cargo da empresa, incidente sobre o Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, exauriu-se a competência exclusiva da lei complementar prevista na Carta Constitucional, qual seja, a de instituir a espécie tributária em foco, isto é, a de introduzir no ordenamento jurídico a norma cogente em debate, e, com ela, a obrigação tributária principal correspondente. Uma vez inserida no ordenamento jurídico houve por esgotada a função da Lei Complementar nº 84/96.

Registre-se, por relevante, que a matéria relativa à majoração de alíquota de tributo não foi incluída, pela CF/88, nas hipóteses de reserva de Lei Complementar, de forma que o atendimento ao princípio da legalidade pode ser satisfeito mediante lei ordinária.

A matéria ora em debate já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1/DF, da Relatoria do Min. Moreira Alves, que assentou “*A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n. 1/69 – e a Constituição atual não alterou este sistema – se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária*”. (grifos nossos)

Nesse panorama, diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência legal, que a condução do regramento a respeito da incidência de contribuições previdenciárias é prerrogativa reservada à Lei Orgânica da Seguridade Social, e, não, à Lei 8.383/91, tampouco ao Regulamento do Imposto de Renda, como defende com veemência o Recorrente.

Dessarte, a base de incidência das contribuições previdenciárias, na hipótese ora tratada, abraça o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

Cumpre chamar atenção ao fato de as lei gozarem de presunção *iuris tantum* de constitucionalidade. Nesse toada, a existência de demanda judicial perante a Suprema Corte questionando a constitucionalidade da incidência ou não de Contribuição Previdenciária sobre os serviços contratados por intermédio de cooperativas, não implica necessariamente a sua inconstitucionalidade. A lei questionada permanecerá vigente produzindo seus efeitos,

normalmente, até que venha a ser declarada como inconstitucional pelo STF, ou venha a ser revogada por diploma normativo competente. Ademais, até onde se sabe, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade não possuem efeito suspensivo.

Abordando as alegações do recorrente por um outro ângulo, não se pode esquecer que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos normativos que regem a imposição da obrigação tributária principal ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legislativos implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguardaria 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 sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

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.

Ao cabo de tais considerações, impõe-se consignar que não vislumbramos qualquer vício que possa macular, formal ou materialmente, o procedimento operado pela fiscalização.

3.4. DO ESTABELECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO PELO INSS.

Sustenta o Recorrente que toda multa aplicada que tenha por base reconhecimento de vínculo empregatício pela Fiscalização Previdenciária não pode prosperar, por absoluta incompetência em razão da matéria, havendo que se reconhecer a nulidade total dos valores lançados com base em reconhecimento de vínculo empregatício, por autoridade que não a Justiça especializada, qual seja a Justiça do Trabalho.

Cremos que tal alegação tenha sido aviada na peça recursal ora em análise por equívoco.

O presente auto de infração decorre da não informação em GFIP, no período compreendido entre 01/1999 a 12/2001, de fatos geradores de contribuições previdenciárias consistentes nos valores pagos a segurados empregados (Anexo I, a fls. 145/155); a segurados contribuintes individuais (Anexo II, a fls. 156/157); à cooperativa de trabalho (Anexo IV, a fl. 159), bem como os valores das contribuições a cargo dos segurados contribuintes individuais que deveriam ter sido retidos pela empresa, por força do art. 4º da lei nº 10.666/2003, e não o foram (Anexo III, a fl. 158).

Compulsando detalhadamente os presentes autos não deparamos com qualquer espécie de fato gerador que guarde relação, a mínima que seja, com o reconhecimento de vínculo empregatício efetuado pelos auditores fiscais do fisco federal.

3.5. DO CÁLCULO DA MULTA.

Argumenta o Recorrente que a Lei nº 8.212/91 não estabeleceu que o multiplicador constante do §4º do seu art. 32 deva ser aplicado em cascata, calculado a partir do mês em que a GFIP deveria ter sido entregue. Aduz que a multa cumulativa é ilegal. Pondera que o elevado valor da multa aplicada viola os princípios da razoabilidade, do não confisco e da moralidade administrativa.

A imagem que o Recorrente tem da memória de cálculo da multa aplicada não encontra espelho na legislação que rege a matéria.

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. (grifos nossos)*

(...)

§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, de 10.12.97).

<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>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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

Dessume-se de forma hialina da redação do inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 que a obrigação acessória de prestar informações ao INSS mediante GFIP tem periodicidade mensal, isto é, a cada mês-competência renova-se a obrigação de promover a entrega do citado documento com a totalidade das informações demandadas pela legislação previdenciária.

Nesse contexto, no caso versado no §4º do art. 32 da citada Lei de Custeio, cada não apresentação de GFIP representa uma infração, que será punida mediante a aplicação de penalidade pecuniária calculada pelo produto do valor mínimo estipulado no art. 92 do mesmo Diploma Legal pelo multiplicador apropriado, constante no próprio §4º supracitado, o qual é definido pelo número de empregados vinculados à empresa na competência correspondente.

Já na hipótese do §5º do tantas vezes referido art. 32, cada entrega de GFIP com omissão ou com distorção nos dados relativos a fatos geradores, como é o caso em estudo, representa, igualmente, uma infração à lei, a qual será também punida de forma individualizada mediante a aplicação de multa correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, em cada competência, aos valores da multa que seria aplicada caso o sujeito passivo deixasse de entregar a GFIP.

Tal compreensão caminha em perfeita harmonia com as disposições expressas no art. 647 da IN SRP nº 3/2005, *in verbis*:

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

Art. 647. Nas situações abaixo, cada competência em que seja constatado o descumprimento da obrigação, independentemente do número de documentos não entregues na competência, é considerada como uma ocorrência:

I - GRPS ou GPS não encaminhada ao sindicato correspondente, até a competência dezembro de 2001;

II - GFIP ou GRFP não entregue na rede bancária, a partir da competência janeiro de 1999;

III - GFIP ou GRFP entregue com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais.

Parágrafo único. A GFIP tratada nos incisos II e III do caput deve ser considerada como um documento único, independentemente da quantidade de documentos entregues nos termos do Manual da GFIP, e ainda que se refiram a estabelecimentos distintos, sendo que:

I - caso haja informação a ser prestada, a entrega de qualquer GFIP, inclusive a sem movimento, descaracteriza, exclusivamente para a competência a que se refere, a infração prevista no inciso II do caput, devendo, nos casos em que haja

omissão de fatos geradores, ser caracterizada a infração prevista no inciso III;

II - caso não haja informação a ser prestada, a entrega da GFIP sem movimento tem validade para a competência a que se refere e para as seguintes, até a competência imediatamente anterior àquela na qual tenha ocorrido fato gerador de contribuições previdenciárias.

Art. 648. Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP ou GRFP, observado, quanto a esta, o período de vigência, contendo informações inexatas ou incompletas ou com omissão de informações, em campos relativos aos dados não relacionados a fatos geradores de contribuições sociais.

§1º Na hipótese do caput, cada campo, por competência, considera-se uma ocorrência, independentemente do número de GFIP ou GRFP entregues nessa competência.

§2º O descumprimento das demais obrigações em relação à GFIP, previstas no Manual da GFIP, não será considerado por competência, configurando o ato ou omissão contrária ao Manual como uma única infração.

No caso vertente, a memória de cálculo encontra-se publicada no Anexo V, a fls. 160/161, onde são apresentadas as contribuições devidas em cada levantamento (BC, PCI, CCI e UND), conforme demonstrativos coligidos nos anexos I a IV, a fls. 145/159, o número de segurados da empresa em cada competência, o limite máximo, em cada competência, da multa a ser aplicada, calculado nos moldes encartados no §4º já referido, assim como, disposto na coluna da extrema direita, o valor da multa efetivamente incidente em cada infração cometida.

Conforme detalhadamente demonstrado, a multa aplicada percorreu com exatidão os trilhos assentados pela Lei Orgânica da Seguridade Social, inexistindo qualquer vício de legalidade a macular-lhe.

3.6. DA RETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA BENÍGNA

Ocorre, no entanto, que as normas legislativas que tratavam da imposição 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 o §4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será

intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

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

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

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

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

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

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

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 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 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 Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

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.

Mostra-se flagrante que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando o ordenamento jurídico. Nos termos do art. 97 do CTN, somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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.

Como é de sabença universal, a incidência de ambas as penalidades são 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.

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, independentemente de o contribuinte ter promovido o recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

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, extrapola os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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, caso esta se mostre mais favorável ao contribuinte.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito **CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, devendo ser excluídos do cálculo da multa as obrigações tributárias ocorridas nas competências anteriores a dezembro/2000.

Quanto àquelas ocorridas no período não alcançado pela decadência, a multa deve ser calculada considerando as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, na estrita hipótese de a multa a ser aplicada se mostrar mais benéfica ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva