

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

Processo nº 19515.722716/2012-31
Recurso nº 003.351 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.351 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente JBS CONFINAMENTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

EMPREGADOR RURAL PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 8.870/94.

A contribuição do empregador rural pessoa Jurídica que se dedique à produção rural, destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, é de 2,5 % e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.770/94, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa, tampouco em nulidade, o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a motivação da autuação, bem como a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados, favorecendo o contraditório e a ampla defesa.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RURAIS A TERCEIROS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Quando o produtor rural pessoa jurídica prestar serviços a terceiros, em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, contribuirá

sobre a remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros com as mesmas alíquotas e condições estabelecidas para as empresas em geral, enquadrando-se no código FPAS de acordo com o serviço prestado.

ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA. CONCEITO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Considera-se atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, aquela exercida mediante estrutura operacional definida, em estabelecimento específico ou não, com a utilização de mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de produção rural ou agroindustrial, independentemente da atividade preponderante do produtor rural ou da agroindústria.

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 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 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), 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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

As provas a serem produzidas mediante diligência têm como destinatária final a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias lançadas mediante os Levantamentos intitulados “BO – Confinamento Sistema de Boitel CFOP 5102” ; “BO2 – Confinamento Sistema de Boitel CFOP 5102”; “CO – Confinamento CFOP 5124” e “CO2 – Confinamento CFOP 5124”, por falta de previsão legal, bem como o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.389.904-1, CFL 68, deve ser recalculado, tomando-se em consideração as exclusões já referidas, como também as disposições contidas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa como aplicada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deveria ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

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.

Relatório

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

Data da lavratura do Auto de Infração: 22/08/2013.

Data de ciência do Auto de Infração: 05/03/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão de Primeira Instância Administrativa proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo Sujeito Passivo do crédito tributário aviado nos Autos de Infração nº 37.389.905-0 e 37.389.906-8, consistentes em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a comercialização de produção rural, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fls. 237/249.

Integra ainda o presente lançamento o crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD Nº 37.389.904-1, AIOA CFL 68, lavrado em razão do descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

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 os fatos geradores acima descritos, infringindo, assim, o disposto no artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

De acordo com o Relatório Fiscal, as contribuições lançadas incidem sobre os valores da receita bruta da comercialização da produção rural, apurados na filial 02.084.219/0002-71, através da análise de sua contabilidade e das notas fiscais de vendas, as quais não foram declaradas nas respectivas GFIP, conforme assim determina a legislação previdenciária, fato que motivou a lavratura do AIOA nº 37.389.904-1, CFL 68.

Consta nos Autos que o Autuado, além de confinar gado próprio, presta serviço de confinamento de gado de terceiros e fatura esta receita emitindo notas fiscais com CFOP 5124. Devidamente intimada, a fiscalizada apresentou as folhas de pagamento que seriam relativas a essa atividade. A Fiscalização, analisando os documentos apresentados, concluiu que tais folhas de pagamento foram confeccionadas exclusivamente para atender a

intimação, sendo incompatível com as informações prestadas e com os demais documentos apresentados pelo sujeito passivo no curso do procedimento fiscal.

Corroborando nesse mesmo sentido, o fato de o contribuinte não ter contabilizado essas despesas de folhas de pagamento, por centro de custo, ou outro modo que pudéssemos identificá-las. Tais circunstâncias impossibilitaram fazer qualquer tipo de separação entre o "gasto próprio" *versus* "gasto de terceiros" e/ou "mão de obra própria *versus* mão de obra de terceiros", motivo pelo qual as notas fiscais emitidas no CFOP 5124 foram consideradas como base de cálculo de contribuição previdenciária.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 491/524.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 04-34.263 – 4ª Turma da DRJ/CGE, a fls. 544/565, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 12/12/2013, conforme Aviso de Recebimento a fls. 568.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 570/590, respaldando sua inconformidade em alegações desenvolvidas nos seguintes termos:

- Cerceamento de defesa na medida em que a Fiscalização apresentou relatório confuso e contraditório;
- Nulidade da Autuação, em razão de os Autos de Infração terem sido lavrados contra a matriz, embora se refira a fatos impositivos relativos a filiais;
- Não incidência da contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.870/94 sobre os serviços prestados a terceiros. Aduz que tal tributação representa ofensa à rígida repartição de competência tributária;
- Nulidade do procedimento fiscalizatório por falta do devido exercício do *munus* fiscalizatório;
- Que as contribuições exigidas são inconstitucionais;
- Que a contribuição para o SENAR é inconstitucional;
- Que não sendo devida a obrigação principal, a obrigação acessória também não merece prosperar;
- Ofensa ao princípio *non bis in idem*.

Ao fim, requer a declaração de nulidade da autuação.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 12/12/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 09/01/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA E DA NULIDADE

O Recorrente alega cerceamento de defesa ao argumento de que a Fiscalização teria apresentado relatório confuso e contraditório.

Sem razão, todavia.

Antes de adentrarmos o debate acerca das alegações trazidas à balha pela empresa, cabe iluminar ao Recorrente que o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, os quais devem ser compulsados em seu conjunto, e de cuja sinergia emergem as condições de contorno específicas do crédito tributário em constituição.

Dada à complexidade do procedimento, cada elemento constitutivo do lançamento há que ser interpretado e digerido com o olhar clínico que o seu propósito finalístico assim demanda, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, de quem os analisa e interpreta.

Com efeito, por se tratar o lançamento de um procedimento administrativo de cunho eminentemente jurídico, nada mais natural e exigível que os termos que o compõem obedeçam à lógica e ao jargão jurídico. Tal característica, logicamente, não o invalida. Ao contrário, lhe confere a precisão terminológica adequada à sua perfeita compreensão e alcance. Fosse um documento médico, de informática, ou de engenharia, exigíveis seriam os jargões médico, de TI ou de engenharia, respectivamente, não o jurídico.

No caso em estudo, no curso dos procedimentos de Fiscalização, a Autoridade Lançadora constatou violações a obrigações tributárias principais, consistentes no não recolhimento de contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, além de infração à obrigação tributária acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Por tais razões, foram lavrados os Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP nº 37.389.905-0 e 37. 389.906-8, consistentes em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a comercialização de produção rural, bem como o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.389.904-1, AIOA CFL 68, lavrado em razão do descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, os quais constituem o presente Processo Administrativo Fiscal.

A fundamentação jurídica dos Autos de Infração de Obrigação Principal, exposta no item 10 do Relatório Fiscal, a fl. 243, é clara e precisa ao dispor, *in verbis*:

“10. DA NATUREZA DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS NO PRESENTE LANÇAMENTO FISCAL, ALIQUOTAS APLICADAS E RESPECTIVOS DebCad's”

10.1. Destinadas ao financiamento da Seguridade Social, devidas e não recolhidas à Receita Federal do Brasil.

As contribuições previstas nos incisos I e II da Lei nº 8.212/91 foram substituídas pelas contribuições abaixo, conforme determina a Lei nº 8.870 de 14/04/1994, em seu art. 25, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 09/07/2001”

Inexiste, portanto, qualquer referência ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, referência ao art. 25 da Lei nº 8.870/94, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

O mesmo Relatório Fiscal, em seu item 8.1, a fl. 238, já delimita a natureza jurídica do contribuinte autuado, qual seja, produtor rural pessoa jurídica, cujas contribuições patronais são regidas pelo já citado art. 25 da Lei nº 8.870/94.

Todas as informações pertinentes ao lançamento encontram-se descritas, de maneira clara e precisa, nos relatórios que compõem o vertente PAF, com especial destaque à matéria tributável e às bases de cálculo da exação em apreço, assim como aos procedimentos adotados pela Autoridade Lançadora na condução da ação fiscal. Tais documentos fiscais informam igualmente os documentos analisados e os fatos geradores apurados, as bases de cálculo e as alíquotas correspondentes a cada uma das contribuições sociais ora lançadas, destacando, ainda, os valores de dedução legal considerados, assim como os códigos de levantamento associados.

As folhas de rosto dos Autos de Infração de Obrigação Principal assinalam o número do Documento Fiscal de constituição do crédito tributário, a qualificação e endereço fiscal do Autuado, o valor atualizado do crédito tributário (Principal + multa de mora + juros de mora), a data e o local da Autuação, a assinatura do auditor fiscal autuante, com a fiel indicação de seu cargo e o número de matrícula, enquanto que a Folha de Rosto do Auto de Infração de Obrigação Acessória informa a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a

determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, bem como a assinatura do auditor fiscal autuante e a indicação do número de matrícula, tudo em perfeita sintonia com os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo de Débito, de forma discriminada por rubricas, alíquota, valor absoluto, base de cálculo, competência e estabelecimento, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram eventualmente considerados no presente lançamento, as GPS porventura recolhidas, os valores de dedução legal e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra a presente notificação fiscal e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE em que se enquadra a empresa recorrente.

O Relatório de Lançamentos relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental. Ele registra de forma discriminada por estabelecimento, competência e levantamento, dentre outras informações, a natureza jurídica

dos fatos geradores e o montante absoluto da base de cálculo do tributo lançado, o código e natureza da contribuição, assim como as deduções a que faz jus o contribuinte.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD.

Há que se registrar que o relatório Fundamentos Legais do Débito é elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

O relatório intitulado Instruções para o Contribuinte – IPC tem por objetivo orientar o sujeito passivo da obrigação tributária quanto ao pagamento da exigência fiscal, indicando o prazo e o valor da multa de mora aplicada, a qual é variável em função da fase processual em que o crédito tributário for adimplido.

O Relatório Fiscal acima citado tem por meta, igualmente, instruir o sujeito passivo quanto ao oferecimento de impugnação ao lançamento então operado, discorrendo sobre o Direito de Defesa do Autuado, bem como o prazo, a forma e locais para a sua apresentação, além dos elementos essenciais à instrução da defesa.

Da análise conjunta dos Relatórios Fiscais acima mencionados avulta a improcedência das alegações do Recorrente.

Por tais motivos, rejeitamos a preliminar de cerceamento de defesa equivocadamente esboçada pelo Recorrente.

2.2. DAS NULIDADES

O Recorrente alega nulidade da Autuação, ao argumento de que os Autos de Infração terem sido lavrados contra a matriz, embora se refiram a fatos impositivos relativos a filiais.

Sem razão.

De acordo com o art.142 do CTN, a eleição do Sujeito Passivo a figurar no polo devedor da relação jurídico/tributária é competência privativa da autoridade administrativa que presidir e executar o procedimento fiscal, consoante art. 468 da IN RFB nº 971/2009.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

*§1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, **formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo**, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)*

No caso, a autuação houve-se por lavrada em nome da Empresa Contribuinte, assim considerada a pessoa jurídica obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária com relação pessoal e direta com as situações que constituíram os respectivos fatos geradores das obrigações ora lançadas, a teor do art. 121 do CTN.

O estabelecimento, no dizer eloquente da legislação tributária, nada mais é do que “uma unidade ou dependência integrante da estrutura organizacional da empresa, sujeita à inscrição no CNPJ ou no CEI, onde a empresa desenvolve suas atividades, para os fins de direito e de fato”.

Registre-se que até a publicação da IN RFB nº 971/2009, as ações fiscais de previdenciárias eram realizadas no estabelecimento centralizador, e em nome deste eram formalizados os eventuais lançamentos tributários.

A contar da vigência da Instrução Normativa suso referida, o estabelecimento centralizador passou a ser o estabelecimento matriz, constante da base do CNPJ, ressalvados os Órgãos Públicos da Administração Direta.

Adite-se que a empresa é obrigada a manter à disposição do AFRFB, no estabelecimento matriz, os elementos necessários aos procedimentos fiscais, em decorrência do ramo de atividade da empresa e em conformidade com a legislação aplicável. Todavia, tal estabelecimento matriz pode ser alterado de ofício pela RFB, quando for constatado que os elementos necessários à Auditoria-Fiscal na empresa se encontram, efetivamente, em outro estabelecimento.

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

Art. 488. Estabelecimento é uma unidade ou dependência integrante da estrutura organizacional da empresa, sujeita à inscrição no CNPJ ou no CEI, onde a empresa desenvolve suas atividades, para os fins de direito e de fato.

Art. 489. A partir do 91º (nonagésimo primeiro) dia após a publicação desta Instrução Normativa:

I - o cadastro previdenciário e a base do CNPJ terão o mesmo estabelecimento como centralizador e matriz;

II - o cadastro previdenciário assumirá como centralizador o estabelecimento matriz constante na base do CNPJ, com exceção dos órgãos públicos da administração direta; e

III - o estabelecimento centralizador constante no cadastro previdenciário passará a ser denominado matriz e regido pelos atos próprios da RFB.

§1º Para os órgãos públicos da administração direta, a base do CNPJ assumirá como matriz o estabelecimento centralizador constante no cadastro previdenciário.

§2º No caso de coincidência entre estabelecimento centralizador, constante no cadastro previdenciário, e estabelecimento matriz, constante na base do CNPJ com endereços divergentes, o endereço a ser considerado será aquele cuja data de atualização é a mais recente.

Art. 490. Até o 90º (nonagésimo) dia da publicação desta Instrução Normativa, os dispositivos que mencionam estabelecimento matriz devem ser entendidos como mencionando estabelecimento centralizador, com exceção do art. 489.

Art. 491. O estabelecimento matriz será alterado de ofício pela RFB, quando for constatado que os elementos necessários à Auditoria-Fiscal na empresa se encontram, efetivamente, em outro estabelecimento.

Art. 492. A empresa deverá manter à disposição do AFRFB, no estabelecimento matriz, os elementos necessários aos procedimentos fiscais, em decorrência do ramo de atividade da empresa e em conformidade com a legislação aplicável.

Art. 493. É vedado atribuir-se a qualidade de matriz a qualquer unidade ou dependência da empresa não inscrita no CNPJ, bem como àquelas não pertencentes à empresa.

Deve ser observado que, embora o lançamento tenha sido lavrado em nome da empresa, como assim determina a legislação, na pessoa do seu estabelecimento matriz, os levantamentos que constituem o crédito em debate são lançados discriminadamente por estabelecimento, conforme se verifica nos Discriminativos do Débito, favorecendo assim o contraditório e a ampla defesa.

Também não procede a alegação de nulidade do procedimento fiscalizatório por suposta falta do devido exercício do *munus* fiscalizatório.

Cumpre neste comenos 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 outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, 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.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária. Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

(...)

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, de 10.12.97)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa syndicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da

empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição, e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

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

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

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

(...)

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

(...)

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não é demais enaltecer que a elaboração de folha de pagamento nos moldes acima descritos, a declaração em GFIP de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e o registro dessas informações na contabilidade não se configuram faculdades da empresa, mas, sim, obrigações tributárias acessórias a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

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

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

*§2º - **Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.** (grifos nossos)*

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

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

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

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

No caso em exame, o sujeito passivo, além de confinar gado próprio, presta serviço de confinamento de gado de terceiros e fatura esta receita emitindo notas fiscais com CFOP 5124. Portanto, o gado de terceiros entra na JBS Confinamento através da nota fiscal de entrada - NFe com “CFOP 1901 - entrada para industrialização por encomenda” e sai da JBS Confinamento através da nota fiscal de retorno – NFr (CFOP 5902 - retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda) e da nota fiscal de industrialização - NFi (CFOP 5124 – industrialização efetuada para outra empresa).

A Legislação Tributária que disciplina a matéria estatui que, na hipótese de o produtor rural pessoa jurídica prestar serviços a terceiros, em condições que não caracterizem atividade econômica autônoma, será mantida a substituição contributiva, consistente no recolhimento sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural, exceto quanto aos empregados que laboram exclusivamente na prestação de serviços a

terceiros, em relação aos quais a empresa contribuirá com as mesmas alíquotas e condições estabelecidas para as empresas em geral.

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

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

III - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do art. 219; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

(...)

§22. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

Art. 165. Considera-se:

I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo:

a) produtor rural pessoa física:

(...)

b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175;

2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;

(...)

XXII - atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, aquela exercida mediante estrutura operacional definida, em estabelecimento específico ou não, com a utilização de mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de produção rural ou agroindustrial, independentemente da atividade preponderante do produtor rural ou da agroindústria.

Art. 175. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

II - agroindústrias, exceto as de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura.

(...)

*§7º Quando o produtor rural pessoa jurídica prestar serviços a terceiros, **em condições que não caracterize atividade econômica autônoma**, contribuirá sobre a remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros com as mesmas alíquotas e condições estabelecidas para as empresas em geral, enquadrando-se no código FPAS, relacionados no Anexo I, de acordo com o serviço prestado.*

Consequentemente, a Fiscalização intimou o Contribuinte, mediante termo próprio, a apresentar as folhas de pagamentos dos segurados que laboram exclusivamente na prestação de serviços a terceiros e a identificar o CFOP relacionado a estas atividades, ressaltando que essas folhas de pagamentos analíticas (por segurado e filial) deveriam estar acompanhadas de seus resumos. Em resposta, foram apresentadas as folhas de pagamento relativas a essa mão de obra do ano-calendário de 2008 da filial 09.084.219/0002-71, uma vez que as notas fiscais foram emitidas por esta filial, e a declaração de que esta receita era faturada com CFOP 5124.

Do exame da documentação apresentada, foram observadas pela Fiscalização, dentre outras, as seguintes irregularidades:

a) Para atender a intimação, foram apresentadas folhas de pagamento de mão de obra exclusiva para o período de janeiro a dezembro/2008, quando na realidade, houve emissão de nota fiscal com CFOP 5124 (para faturamento da receita de confinamento de gado do terceiro) somente nos meses de julho a dezembro/2008 pela filial, sendo que as NFe desse gado na JBS Confinamento, conforme citado no campo “dados adicionais” das NFi e NFr, se referem ao período de maio a setembro/2008, somente . Portanto, não há que se falar em folhas de pagamento de mão de obra exclusiva para os meses de janeiro a abril/2008, nem para os meses de outubro a dezembro/2008;

b) Estas folhas de pagamento não possuem qualquer informação que as identifique como sendo de mão de obra exclusiva dos terceiros (clientes). Por outro lado, logo após a folha de pagamento analítica, contendo 05 empregados, segue-se o resumo emitido na filial 09.084.219/0002-71, denominado “totais da seção”, com os mesmos totais do “resumo geral” emitido na matriz (09.084.219/0001-90). Este documento é totalmente inconsistente, pois o “resumo geral” deveria ser da própria filial 0002-71 identificando, dentre outras coisas, os totais da mão de obra exclusiva para terceiros e a mão de obra própria.

c) Além disso, a filial 0002-71 possuía no ano de 2008 uma média de 37 empregados por mês e a matriz não possuía segurados registrados. A Fiscalização apurou, inclusive, que a matriz elaborou GFIP sem movimento durante todo o ano de 2008.

d) Corroborar a conclusão de que tais folhas de pagamento houveram-se por confeccionadas apenas para atender a intimação do AFRFB o fato de terem sido elaboradas em 07/11/2012;

e) Se na época da ocorrência dos fatos geradores em questão fosse realmente possível se individualizar tal mão de obra exclusiva, a empresa teria que tê-la declarado em GFIP, por tomador de serviço, com o FPAS 787 (prestador de mão-de-obra rural, legalmente constituído como pessoa jurídica), e realizado o recolhimento das contribuições patronais correspondentes (Empresa, SAT e Terceiros). Todavia, o Autuado declarou em GFIP tal mão de obra com o FPAS 604 (recolhendo apenas a contribuição descontada do segurado e de outras entidades - alíquota de 2,7%) como produtor rural pessoa jurídica, a qual tem suas contribuições patronais substituídas pelo recolhimento sobre a comercialização da sua produção rural (sujeitas as alíquotas de 2,5% de previdência + 0,1% de GILRAT + 0,25% de SENAR);

f) Além disso, esta suposta folha de pagamento de mão de obra exclusiva vai totalmente de encontro à folha de pagamento de toda a empresa, entregue em 23/11/2011, em arquivo digital no padrão MANAD, eis que todos os empregados discriminados na folha de pagamento de mão de obra exclusiva, também figuram na folha de pagamento normal da empresa, sem qualquer diferenciação.

Perante essa situação, concluiu a Fiscalização que essas folhas de pagamento foram confeccionadas exclusivamente para atender a intimação, sendo incompatíveis com as informações prestadas e com os demais documentos apresentados pelo sujeito passivo no curso do procedimento fiscal.

g) Corroborar tal ilação o fato de o contribuinte não ter contabilizado as despesas de pessoal referidas nas citadas folhas de pagamento, por centro de custo, ou outro modo que pudessem ser identificadas;

Diante das inconsistências e fatos ora narrados, a Fiscalização desconsiderou as folhas de pagamento relativas à mão de obra exclusiva apresentadas, em razão da incompatibilidade destas com os demais documentos apresentados pelo contribuinte, máxime, a contabilidade e as GFIP.

Conforme demonstrado, a Fiscalização empreendeu os esforços necessários à apuração dos Fatos Jurídicos Tributários e da matéria tributável, exigindo formalmente do Sujeito Passivo os documentos idealizados pela Lei como próprios e adequados para o registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Avulta das circunstâncias descritas nos autos que quem se descuidou do cumprimento das obrigações legais foi, exatamente, o Contribuinte, que não elaborou com o devido esmero, nos termos assinalados na Legislação Tributária, as folhas de pagamento, as GFIP e a escrita fiscal, sendo inadmissível que venha aos autos alegar como argumento de defesa as consequências decorrentes da própria torpeza.

Por tais razões, rejeitamos as preliminares de nulidade.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a 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, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DOS FATOS GERADORES

Alega o Recorrente que não há incidência da contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.870/94 sobre os serviços prestados a terceiros. Aduz que tal tributação representa ofensa à rígida repartição de competência tributária.

O art. 195, I da Constituição Federal determinou que a Seguridade Social fosse custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre 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.

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88, além de outras normas de mesma natureza.

Especificamente em relação ao empregador rural pessoa jurídica, a matéria em relevo houve-se por confiada à Lei nº 8.870/94, que instituiu a contribuição devida à seguridade social, em substituição àquela prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, calculada à alíquota de dois e meio por cento incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, e de um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, além do adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001)

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

§1º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001)

§3º Para os efeitos deste artigo, será observado o disposto no §3º do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

§5º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições

previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 10.256/2001)

Apesar de a base de cálculo e a alíquota estarem perfeitamente descritos na Lei nº 8.870/94, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 estabeleceu uma hipótese de exceção em seu art. 201, §22, estatuinto que o empregador rural pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorasse também, concomitantemente, outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual fosse a atividade preponderante, contribuiria não de acordo com a Lei nº 8.870/94, mas, sim, em conformidade com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202.

Por tal razão, a Fiscalização intimou o Contribuinte, mediante termo próprio, a apresentar documentos que pudessem demonstrar o efetivo exercício, pela Autuada, de atividade econômica autônoma, circunstância que não restou demonstrada nos autos do processo, conforme plasmado no Relatório Fiscal.

Nessas circunstâncias, estatui o §7º do art. 175 da IN RFB nº 971/2009 que, no caso de o produtor rural pessoa jurídica prestar serviços a terceiros, em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, ele contribuirá sobre a remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros com as mesmas alíquotas e condições estabelecidas para as empresas em geral, enquadrando-se no código FPAS associado ao serviço prestado, *in casu*, FPAS 787, correspondendo a:

- 20% - destinado ao custeio da Seguridade Social.
- 1% - destinado ao SAT (CNAE 0162-8/99 - Atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente).
- 2,5% Salário-educação.
- 0,2% INCRA.
- 2,5% SENAR.

No caso ora em estudo, o Sujeito Passivo apresentou as folhas de pagamento relativas a tais segurados, as quais foram desconsideradas pela Fiscalização, pelas razões já explicitadas alhures. Na sequência, a Fiscalização considerou como base de cálculo - receita bruta da comercialização da produção rural - os valores constantes nas notas fiscais emitidas no Código Fiscal de Operações e Prestações nº 5102 e 5124, conforme se deduz do Relatório Fiscal, em excertos abaixo transcritos:

“9. DO FATO GERADOR E DA BASE DE CALCULO

9.1 Apuramos o valor da receita bruta da comercialização da sua produção rural, pela filial 02.084.219/0002-71, através da análise de sua contabilidade e das notas fiscais de vendas, totalizando R\$ 37.796.367,37 (trinta e sete milhões e setecentos e noventa e seis mil e trezentos e sessenta e sete reais e trinta e sete centavos).

(...)

9.3 Essa receita foi obtida com a emissão de notas fiscais de venda de Códigos Fiscais de Operações e Prestações - CFOP “5101-venda de produção do estabelecimento”, “5102-venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” e “5124-

industrialização efetuada para outra empresa". Em relação aos CFOP's 5102 e 5124, é necessário fazer a explanação abaixo:

9.3.1 CFOP "5102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" Essas Notas Fiscais fazem menção a venda dos seguintes produtos:

- Milho seco em grãos*
- Casca de soja moída*
- Farelo de soja; 46% proteínas a granel.*
- Suplemento mineral; nutron/núcleo MCL.*
- Nitrogénio; não proteico/ ALLTECH/OPTIGE.*
- Farelo polpa cítrica; proteína 5%; a granel.*
- Farelo de algodão; 28% proteínas a granel.*
- Fertilizante; sc 50kg; PETROBRAS/UREIA Ag*

Diante dessas inconsistências e fatos, desconsideramos as folhas de pagamento (mão de obra exclusiva) apresentadas, pois estas iam de encontro com os demais documentos apresentados pelo Contribuinte, na época, a saber: contabilidade e GFIP. E concluimos de forma inequívoca que era impossível fazer qualquer tipo de separação entre "gado próprio versus gado de terceiros" e/ou "mão de obra própria versus mão de obra de terceiros". Consequentemente essas notas fiscais emitidas no CFOP 5124 foram consideradas base de cálculo de contribuição previdenciária".

Ocorre que na prestação de serviços, por produtor rural pessoa jurídica a terceiros, em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, como é o caso ora em cotejo, a contribuição previdenciária incidirá sobre a remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros, com as mesmas alíquotas e condições estabelecidas para as empresas em geral, enquadrando-se no código FPAS, de acordo com o serviço prestado.

Malgrado a desconsideração de documentação encontre amparo legal no art. 148 do CTN c.c. art. 33 da Lei nº 8.212/91, tais dispositivos legais não autorizam a transmutação da hipótese de incidência.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Dessarte, ao desconsiderar a documentação apresentada pelo Autuado, a Fiscalização poderia até apurar, mediante procedimento de aferição indireta, a remuneração dos segurados envolvidos na execução dos serviços prestados a terceiros, jamais modificar a hipótese de incidência tributária, como assim procedeu, ao considerar como receita bruta da comercialização da produção rural os valores constantes nas notas fiscais CFOP nº 5102 e 5124, e sobre ela fazer incidir as alíquotas previstas no art. 25 da Lei nº 8.870/94, no lugar dos percentuais previstos nos incisos I, II e III do art. 201 e art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, conforme assim determina o §22 do supracitado art. 201.

Ao proceder dessa forma, a Fiscalização culminou por criar uma nova hipótese de incidência tributária não prevista na Legislação Tributária, a qual vem ao mundo jurídico já sob o estigma da nulidade.

Por tais razões, pugnamos pela exclusão do vertente lançamento das obrigações tributárias lançadas mediante os Levantamentos intitulados “BO – Confinamento Sistema de Boitel CFOP 5102” ; “BO2 – Confinamento Sistema de Boitel CFOP 5102”; “CO – Confinamento CFOP 5124” e “CO2 – Confinamento CFOP 5124”.

3.2. DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL

O Recorrente alega que as contribuições exigidas são inconstitucionais.

A declaração de inconstitucionalidade de leis ou 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.

Registre-se, por relevante ao deslinde da questão, que as leis e atos normativos produzidos pelos poderes competentes ostentam presunção *iuris tantum* de constitucionalidade e de legalidade, respectivamente, mesmo que decorrente de uma interpretação conforme da Constituição Federal.

Nesse contexto, 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 Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

De plano, deve-se atentar que o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A ser vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/

2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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)

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

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

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

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

§5º (Revogado).(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)

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.

Revela-se pertinente salientar que é 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 73/93.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar as declarações de inconstitucionalidade, tão veementemente defendida pelo Recorrente, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.3. DAS INFRAÇÕES A OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Pondera o Recorrente que, não sendo devida a obrigação principal, a obrigação acessória também não merece prosperar.

Ocorre que, no caso presente, ainda se revelam devidas as contribuições sociais previstas no art. 25 da Lei nº 8.870/94, bem como a contribuição para o SENAR, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural apurada mediante o Levantamento “VD – Venda CFOP 5101”.

Nessa perspectiva, assentado formalmente que os fatos jurídicos contemplados no Levantamento “VD – Venda CFOP 5101” configuram-se fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes deveriam ter sido, necessariamente, declarados nas GFIP correspondentes, e não o foram.

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 inflicção 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>
<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 9.528/97).

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata

este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela 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/incorrecções 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/

2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 2.187-13, de 2001).

§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 aquilatado 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 nº 015, de 10/01/2013.

3.4. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

*Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades,
Muda-se o ser, muda-se a confiança;
Todo o mundo é composto de mudança,
Tomando sempre novas qualidades.*

*Continuamente vemos novidades,
Diferentes em tudo da esperança;
Do mal ficam as magoas na lembrança,
E do bem (se algum houve) as saudades.*

*O tempo cobre o chão de verde manto,
Que já cuberto foi de neve fria,*

E enfim converte em choro o doce canto.

*E, afora este mudar-se cada dia,
Outra mudança faz de mor espanto,
Que não se muda já como soia.*

Luís de Camões

Preliminarmente, deve 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 impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

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

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº

449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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

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

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

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

(...)

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

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 pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

Assim, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.389.904-1, CFL 68, tratando-se o caso nele versado 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, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

3.5. DO ALEGADO *BIS IN IDEM*

O Recorrente alega ofensa ao princípio *non bis in idem*. Aduz o Recorrente que “*ambas as multas tem por fundamento o descumprimento do art. 32, IV da Lei 8.212/91, como previsto no art. 32-A do mesmo diploma legal. E, como se não bastasse se referem a GFIPS relacionadas a um mesmo período, ou seja, ao exercício de 2008. A única diferença é que o presente processo se restringe aos meses de julho a dezembro de 2008 e aquele a todo o ano*”.

Se chega à solução da presente controvérsia com a aquisição de novos óculos.

Compulsando os autos, em especial os itens 15 e 16 do Relatório Fiscal, a fls. 245/246, verificamos que o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.389.904-1, CFL 68, refere-se às competências julho, agosto, setembro e outubro de 2008, e tem por fundamento jurídico o preceito inscrito no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Por outro lado, analisando o processo nº 19515.722717/2012-86 constatamos que o lançamento de penalidade aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 51.000.298-6, CFL 78, refere-se exclusivamente à competência novembro/2008, tendo por fundamento jurídico a norma tributária encartada no art. 32-A, I, e §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Conforme demonstrado, as competências bem como os fundamentos jurídicos de cada Auto de Infração de Obrigação Acessória a que se refere o Recorrente são completamente distintos e diversos, não havendo que se falar em duplicidade de lançamento.

Quanto ao pedido de diligência formulado, cumpre ressaltar que as diligências e perícias têm, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a realização de diligência e/ou a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nesse contexto, singelos pedidos de diligência desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade, ou cujo resultado finalístico que se pretenda demonstrar pode ser alcançado com a juntada de documentos aos autos, são tidos, via de regra, como meramente protelatórios.

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72 estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as diligências pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, assim como a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, sob pena de o pedido de diligência ser tido como não formulado.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 16 do precitado decreto não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

No caso em debate, além de não demonstrar a indispensabilidade da diligência, eis que o mesmo resultado poderia ser alcançado com a prova dos recolhimentos efetuados pelo Autuado, o Recorrente não atendeu aos requisitos legais para sua concessão, deixando de formular os quesitos referentes aos exames desejados, circunstância que atrai ao feito a incidência do preceito inscrito no §1º do supra transcrito dispositivo legal.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do vertente lançamento

as obrigações tributárias lançadas mediante os Levantamentos intitulados “*BO – Confinamento Sistema de Boitel CFOP 5102*” ; “*BO2 – Confinamento Sistema de Boitel CFOP 5102*”; “*CO – Confinamento CFOP 5124*” e “*CO2 – Confinamento CFOP 5124*”.

Outrossim, o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.389.904-1, CFL 68, deve ser recalculado, tomando-se em consideração as exclusões referidas na parágrafo anterior, bem como as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.