



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

Processo nº 10120.010203/2009-48
Recurso nº 001.955 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.955 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente MAEDA S/A. AGROINDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/07/2008

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.

A propositura de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual verse o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme determinado pelo §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se no Recurso houver matéria distinta daquela discutida no processo judicial.

MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, concedida mediante Liminar em sede de Mandado de Segurança, não se configura como óbice à constituição de crédito previdenciário objeto de discussão judicial, com o fito de prevenir a decadência, permanecendo tal crédito com a sua exigibilidade suspensa até a prolação de decisão definitiva no âmbito do Poder Judiciário, a teor do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

AIOP. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. JUROS E MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

Sobre as contribuições sociais previdenciárias em atraso incidirão juros e multa de mora, nos termos dos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91, a qual não poderá ser relevada.

Na hipótese de constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do art. 151 do

CTN, haverá interrupção da incidência da multa de mora, tão somente, desde a data da concessão do provimento liminar, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devida a contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DEPÓSITO JUDICIAL. ENCARGOS MORATÓRIOS SOBRE O MONTANTE DEPOSITADO. IMPOSSIBILIDADE.

A não incidência de encargos moratórios apenas se refletirá sobre o valor efetivamente depositado e a partir da data em que se tornar efetivo o depósito judicial.

A expressão montante integral do crédito tributário corresponde ao valor exigido pela Fazenda Pública, segundo os critérios de dimensionamento do *quantum* devido adotado pelo Fisco, não somente em relação ao principal, mas, também, em relação aos acréscimos legais devidos antes da efetivação do depósito.

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

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Devem ser excluídos os juros e a multa sobre os valores depositados judicialmente.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Wilson Antonio de Souza Correa e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/07/2008.

Data da lavratura do AIOP: 24/09/2009.

Data da Ciência do AIOP: 24/09/2009.

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal lavrado em desfavor do Recorrente em referência, tendo por objeto contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre a comercialização da produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, destinadas ao custeio da Seguridade Social (2,5%) e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT - 0,10%), conforme destacado no Relatório Fiscal a fls. 46/51.

Relata a Autoridade Lançadora que a empresa MAEDA S/A AGROINDUSTRIAL, utilizou-se de empresa localizada no Brasil para viabilizar as vendas de produtos rurais destinados à exportação. Estas operações realizadas através das chamadas "*trading companies*" não gozam de imunidade das contribuições previdenciárias, como previsto em nos parágrafos 1º e 2º do art. 245 da IN/MPS/SRP nº 3, de 14/07/05.

A empresa em tela impetrou, perante a 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, Mandado de Segurança Preventivo nº 2008.35.00.011089-7 em face do Delegado da Receita Federal de Goiânia, arguindo a legalidade e a constitucionalidade da exação em debate, requerendo, alfim, a concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente da exportação de soja realizados por intermédio de *trading companies*, imediatamente e doravante, sem observar as normas previstas nos §§ 1º e 2º do art. 245 da IN SRP nº 3/2005. Tal decisão houve-se por ratificada pela sentença a fls. 354/361.

Decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança suso aludido, a fls. 344/347, concedeu a liminar requerida para suspender a exigibilidade, a partir da data de concessão, das contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas auferidas pela impetrante com a comercialização de seus produtos com a finalidade específica de exportação, por intermédio de sociedades que visem exclusivamente à exportação.

Informa a Autoridade Lançadora que a Autuada realizou depósitos judiciais das contribuições devidas nas competências de maio/2008 a julho/2008.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 69/108.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Distrito Federal lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 579/588, julgando procedente o lançamento tributário em julgamento, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25 de novembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 591.

Não se conformando com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 593/634, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que uma vez concedida a segurança, não poderia o Fisco praticar qualquer ato tendente a exigir o pagamento das contribuições previdenciárias discutidas. Aduz que a lavratura do Auto de Infração constitui-se verdadeira desobediência à Decisão Judicial;
- Que as exportações realizadas através de *trading companies* também são beneficiárias de imunidade tributária;
- Que as normas inscritas na IN SRP nº 3/2005 não seriam aplicáveis à hipótese dos autos. Aduz que a norma tributária inscrita no art. 245 da IN SRP nº 3/2005 fere os princípios da isonomia e da capacidade contributiva;
- Que não poderiam ser lançadas as contribuições previdenciárias relativas a fevereiro a julho/2005, pela impossibilidade de cobrança retroativa à IN SRP nº 3/2005;
- Impossibilidade de lançamento em relação aos valores depositados;
- Que não incidem encargos moratórios sobre os valores depositados;
- Que é indevida a multa de mora e a de ofício, em razão de o crédito estar com exigibilidade suspensa;

Ao fim, requer que o presente recurso seja recebido, com a consequente reforma do acórdão recorrido.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 25/11/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 26 de dezembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Alega o Recorrente que as exportações realizadas através de *trading companies* também são beneficiárias de imunidade tributária.

As matérias atinentes à subsunção ou não das operações realizadas através das chamadas "*trading companies*" à hipótese de imunidade tributária de que trata o inciso I do §2º do art. 149 da CF/88 não poderão ser conhecidas por este Sodalício, uma vez que, em tal louvor, abdicou tacitamente o Recorrente de debatê-la na esfera administrativa.

Assentado que a Decisão proferida na Instância Judicial subjugava qualquer outra exarada na ordem administrativa, adquirindo inclusive o atributo da coisa julgada formal e material, resulta que, qualquer que seja o *verdictum* proferido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca da matéria objeto do litígio, será tido como letra morta diante da decisão judicial transitada em julgado.

Consulta ao *site* da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás na *internet* revelou que a demanda judicial em debate ainda não alcançou seu trânsito em julgado, estando a Apelação Cível interposta pela PFN, ainda, à calva de decisão por parte do TRF da 1ª Região.

A releitura da norma encartada no §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, numa interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual, conduz ao entendimento de que a propositura de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo, importa renúncia dos beneficiários acobertados pelos resultados de tal demanda ao direito de recorrer na esfera administrativa e à desistência do eventual recurso interposto.

Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto

Registre-se, por relevante, que o Recorrente *ab initio* invoca em seu favor os efeitos que lhe são positivos dimanados do provimento liminar obtido na Instância Judicial. Diante desse quadro, atraindo para si o Recorrente os efeitos da demanda judicial, qualquer que seja a decisão proferida na esfera Administrativa, esta não surtirá qualquer consequência perante o provimento judicial.

A matéria em apreço já foi reiteradamente enfrentada, em situações pretéritas idênticas, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dando ensejo a edição da Súmula nº 1, cujo Verbete transcrevemos adiante:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial invocada pelo Recorrente sobre a exigibilidade ou não de contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta das vendas realizadas através de empresas comerciais constituídas e em funcionamento no País denominadas "*trading companies*", inviável se torna o seu conhecimento por esta Corte, que restringirá sua apreciação e julgamento, tão somente, sobre as questões não incluídas na ação judicial em realce.

Dessarte, pugnamos pelo não conhecimento dos temas levados à apreciação do Poder Judiciário, e reiterados no vertente Instrumento Recursal interposto perante este Colegiado, com fundamento no preceito insculpido no art. 126, §3º da Lei nº 8.213/91, em interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega o Recorrente que, uma vez concedida a segurança, não poderia o Fisco praticar qualquer ato tendente a exigir o pagamento das contribuições previdenciárias discutidas. Aduz que a lavratura do Auto de Infração constitui-se verdadeira desobediência à Decisão Judicial.

A alegação não procede.

Encontra-se explicitado no art. 151 do CTN que a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, por óbvio, tão somente, quando nesse sentido expressamente disponha a decisão liminar.

Não se deve confundir exigibilidade com exequibilidade.

Exigibilidade é a qualidade daquilo que é exigível. Exigível é a obrigação que não se encontra mais submetida a qualquer condição, termo, encargo ou outro empecilho e que pode ter seu adimplemento solicitado pelo credor ao devedor, mediante colaboração da vontade deste. Dessarte, a exigibilidade do crédito tributário configura-se na aptidão que permeia o crédito constituído de se integrar no patrimônio ativo do credor e, conseqüentemente, no patrimônio passivo do devedor.

Já a exequibilidade é a qualidade daquilo que é exequível, isto é, a aptidão para ensejar um rito processual de execução forçada, em razão do não adimplemento espontâneo pelo sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, mediante o ajuizamento da competente ação de execução fiscal. Trata-se da eficácia processual ao crédito que já era exigível.

Conclui-se, portanto, que, enquanto exigibilidade é conceito de direito material, a exequibilidade se nos apresenta como conceito de direito processual.

Para ser exequível é condição *sine qua non* que o crédito querido seja líquido, certo e exigível.

A Obrigação líquida é aquela certa quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto e valor. Ou seja, a obrigação líquida existe e tem valor preciso.

A característica da certeza diz respeito à existência material de uma obrigação tributária (*rectius*, crédito tributário), em razão da qual o agente passivo esteja obrigado a uma prestação de dar quantia certa em benefício do agente ativo.

A obrigação tributária é abstrata e concretiza-se no fato gerador, mas individualiza-se qualitativa e quantitativamente através do lançamento. Tal espécie de obrigação, por si só, não contém os aspectos da exigibilidade, da certeza e da liquidez, próprios de um crédito. Para que a obrigação tributária se revista com tais atributos, faz-se necessária a realização de um procedimento de parte da administração pública fazendária, consistente no lançamento. Assim, ao ornar a obrigação tributária com as vestes da certeza e liquidez, o lançamento a transforma em crédito tributário.

Portanto, é o ato do lançamento que confere certeza e liquidez à obrigação tributária. A inexistência de impedimentos jurídicos a torna exigível.

A suspensão da exigibilidade, assentada no art. 151 do CTN, ataca a exigibilidade do crédito tributário constituído, desobrigando o sujeito passivo do recolhimento imediato do crédito atacado, enquanto perdurar os efeitos da suspensão ou a existência do crédito tributário.

Conforme explicitado no texto legal, a norma tributária se refere à suspensão do crédito tributário, não à suspensão da obrigação tributária. Para que haja a existência do crédito tributário é indispensável que este já esteja constituído, mediante a devida convolação da obrigação tributária correspondente, condição que se alcança com a efetiva formalização do lançamento, assim compreendido o procedimento administrativo levado a cabo como o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

Nessa prumada, somente após a conclusão do lançamento poder-se-á falar em crédito tributário. Antes não. Haverá, tão somente, obrigação tributária.

Registre-se que crédito tributário é direito subjetivo do fisco, em face do qual pode-se opor o devedor. O poder/dever de convolar a obrigação tributária em crédito tributário é direito potestativo da Fazenda.

Nesse contexto, ao contrário do que entende o Recorrente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não apõe qualquer blindagem na prerrogativa que possui a autoridade fazendária competente de efetivar o lançamento. A suspensão apenas desobriga o sujeito passivo correspondente do recolhimento do crédito constituído, seja espontaneamente, seja mediante execução forçada. Tão só.

Registre-se por relevante que o próprio ordenamento jurídico prevê a autonomia do Fisco de proceder ao lançamento, com fito de prevenir a decadência, mesmo nas hipóteses de suspensão do crédito tributário em razão da concessão de medida liminar em mandado de segurança ou de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Não procede, pelas mesmas razões acima desfiadas, a alegação a respeito da impossibilidade da formalização do lançamento em relação aos valores depositados.

Da mesma forma como decorre da concessão medida liminar em mandado de segurança, o depósito do montante integral também produz como efeito de estilo a suspensão do crédito tributário a que se refere, a teor do inciso II do mesmo art. 151 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Com efeito, o contribuinte, visando a questionar a exigibilidade do crédito tributário, detém a faculdade de efetivar o depósito integral do valor exigido pela Fazenda Pública, tanto na via administrativa quanto na judicial, impedindo, assim, a incidência de encargos moratórios – juros e multa –, bem como a deflagração da execução fiscal.

Sagrando-se vencedor o contribuinte, o depósito efetuado poderá ser por ele levantado. De forma contrária, o depósito será convertido em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo, mediante o pagamento, o crédito tributário constituído por meio do lançamento em debate, a teor do art. 156, VI, do CTN.

Diante dos motivos acima elencados, se nos apresenta como correto o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal.

3.2. DOS ENCARGOS MORATÓRIOS SOBRE O VALOR DEPOSITADO

Pondera o Recorrente não incidirem encargos moratórios sobre os valores depositados.

Com razão.

No que pertine aos acréscimos legais, somente são devidos pelo sujeito passivo os acessórios moratórios relativos ao período anterior à efetivação do depósito integral.

Com efeito, o contribuinte, visando a questionar a exigibilidade do crédito tributário, detém a faculdade de efetivar o depósito integral do valor exigido pela Fazenda Pública, tanto na via administrativa quanto na judicial, impedindo, assim, a incidência de encargos moratórios – juros e multa –, bem como a deflagração da execução fiscal.

Todavia, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário apenas terá lugar mediante o depósito do montante integral a ele correspondente, assim entendida a quantia total exigida pela Fazenda Pública no lançamento, acrescida de multa e encargos anteriores à constituição do depósito.

A expressão *montante integral* do crédito tributário corresponde ao valor exigido pela Fazenda Pública, segundo sua memória de cálculo, e não ao reconhecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Contudo, no regime do lançamento por homologação, é

o contribuinte quem informa a base de cálculo, ressalvado à Administração o direito de não homologá-la, de modo que a integralidade do depósito dependerá apenas da coincidência entre os valores declarados pelo contribuinte na esfera administrativa e a alíquota correspondente com os valores constantes dos autos processuais. Dessarte, deve o contribuinte atentar-se não só para o *quantum* da exação, como também para a data limite do seu recolhimento, sob pena de se sujeitar aos acréscimos legais.

Atente-se ao fato de o Recorrente, no item 12 de seu Recurso Voluntário a fl. 597, *in fine*, já admitir que o depósito por ele realizado apenas honrou contemplar os valores controvertidos do tributo, com o acréscimo dos juros moratórios (SELIC), MAS SEM A INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA.

Conforme será abordado mais adiante, nos termos da lei, a multa de mora será devida desde a data do vencimento da obrigação controvertida até a data da concessão da suspensão do crédito tributário, ou da efetivação do depósito judicial, conforme o caso.

Sagrando-se vencedor o contribuinte, o depósito efetuado poderá ser por ele levantado. De forma contrária, o depósito será convertido em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo, mediante o pagamento, o crédito tributário constituído por meio do lançamento em debate, a teor do art. 156, VI, do CTN.

Sendo a demanda ajuizada pelo contribuinte acolhida apenas parcialmente, somente a parcela devida deverá ser convertida em renda. O excedente, se houver, poderá então ser levantado pelo depositante.

Considerando que o alcance do conceito de *montante integral* corresponde ao valor segundo os critérios da Fazenda Pública, o qual pode ser discutido paralelamente na via administrativa, se tal questão não for levada ao crivo judicial, apenas será convertido em renda, na hipótese de sucumbência do contribuinte nos Tribunais Judiciários, o *quantum debeatur* exigido pelo Fisco, mesmo que o montante depositado seja superior.

Sendo o valor do depósito realizado pelo contribuinte inferior ao montante exigido pelo Fisco, na hipótese de sucumbência do depositante, também serão devidos os acréscimos legais referentes à diferença entre o valor devido, nos termos da decisão definitiva, e o montante efetivamente depositado pela empresa.

Em todo caso, resumidamente, apenas será excluído da incidência dos encargos moratórios o montante efetivamente depositado pelo contribuinte, a partir da data da efetivação do depósito.

Qualquer eventual excesso de depósito, findo o processo, poderá ser levantado pelo depositante.

3.2. DA RETROATIVIDADE DA IN SRP nº 3/2005

Argumenta o Recorrente que não poderiam ser lançadas as contribuições previdenciárias relativas às competências de fevereiro a julho de 2005, pela impossibilidade de cobrança retroativa à IN SRP nº 3/2005.

Razão não lhe assiste.

As normas tributárias relativas à incidência de contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção não foram instituídas pela IN SRP nº 3/2005, como assim pretende fazer crer o Recorrente, mas, sim, pela Lei nº 10.256, de 09/07/2001, que fez inserir na Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 22-A, assim dispondo.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

Ocorre que em 11 de dezembro de 2001, o Congresso Nacional, visando a diminuir a carga tributária incidente sobre receitas decorrentes de exportações, promulgou a Emenda Constitucional nº 33/2001, desonerando as receitas decorrentes de exportação da incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, mediante a inserção, mediante a inserção, no texto constitucional, do §2º e incisos ao seu art. 149, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001)

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor

aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Entende-se por exportação a saída de bens, produtos e serviços além das fronteiras do país de origem.

O dispositivo constitucional acima transcrito é de clareza solar ao estatuir que somente as receitas decorrentes de exportação encontrar-se-ão a salvo da tributação. Note-se que o Dispositivo Constitucional não opôs qualquer óbice à tributação sobre as operações destinadas à exportação, mas, tão somente, as receitas decorrentes da exportação.

Cumpra lembrar que o art. 111 do CTN impõe exegese restritiva a toda e qualquer norma tributária que implique renúncia fiscal.

Nessa perspectiva, para que o ingresso de numerário mantenha-se imune à tributação é imperioso e indispensável que a operação de origem seja a própria operação de exportação, isto é, que o adquirente seja domiciliado no exterior. Noutros dizeres, a fruição do benefício fiscal em tela não contempla as operações no mercado interno, ainda que essas se realizem com o objetivo específico de comercializar a produção rural com o mercado exterior.

Ciente da exegese restritiva exigida ao caso, quisesse o Constituinte Reformador incluir na hipótese de não incidência constitucional também as operações internas realizadas com as *trading companies*, teria consignado no texto não somente as receitas decorrentes da exportação, como, também, aquelas oriundas das operações destinadas à exportação.

Mas assim não procedeu o Congresso Nacional, na medida em que blindou da tributação tão apenas as receitas decorrentes da exportação já realizada, ou seja, aquelas oriundas das operações efetivamente realizadas com adquirentes domiciliados no exterior.

O art. 252 da IN INSS/DC nº 100/2003, repetindo a dicção do texto constitucional, fixou o entendimento de que as receitas decorrentes da exportação estariam a salvo da tributação previdenciárias.

IN INSS/DC nº100, de 18.12.2003

Art. 252. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º, do art. 149, da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

Ora, a exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN impõe que somente a receita decorrente da exportação *stricto sensu*, efetuada a adquirente domiciliado no exterior, estariam subsumidas à imunidade tributária em realce.

Nada obstante, questionamentos afloraram em relação às operações comerciais realizadas no mercado interno, realizadas com as assim denominadas “*trading companies*”, visando à exportação.

Diante de tal panorama, interpretando a norma constitucional em apreço, sob o prisma oclusivo exigido pelo Código Tributário Nacional, a Secretaria da Receita Previdenciária fez publicar em 15/07/2005, a Instrução Normativa SRP nº 3/2005, cujo art. 245 assentou de modo definitivo a interpretação que deve prevalecer na hipótese comentada no parágrafo anterior, pacificando o debate em torno do assunto.

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

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

O entendimento acima exarado é corroborado pelas vozes do Poder Judiciário, consoante Acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, cuja ementa ousamos transcrever para melhor compreensão de seus fundamentos:

Tribunal Regional Federal - TRF4ª R

Apelação Cível Nº 2009.70.00.011593-3/PR

Relator: Juiz Federal Artur César de Souza

TRIBUTÁRIO. AGROINDÚSTRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL. ART. 22-A DA LEI Nº 8.212/91. IMUNIDADE DO ARTIGO 149, §2º, INC. I, DA CF. APLICAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES INDIRETAS POR MEIO DE 'TRADING COMPANIES'. INVIABILIDADE. IN SRP 03/2005.

1- O inciso I do art. 154 da CF/88, veda a instituição de contribuições sociais que sejam cumulativas e que tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição.

2- O §4º do art. 195 refere-se à criação de novas espécies tributárias, que venham a instituir fontes de custeio diversas daquelas definidas nos incisos I a III do art. 195.

3- A contribuição do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 10.256/01, foi instituída com base no inciso I do art. 195 da CF, pelo que não está sujeita às limitações do art. 154, I, da Constituição;

4- A imunidade prevista no art. 149, §2º, da CF/88, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se apenas às chamadas exportações diretas. Precedente desta Corte.

5- Não se constata qualquer inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, da Secretaria da Receita

Previdenciária, até que o legislador ordinário opte por positivar a extensão da referida imunidade as receitas oriundas de exportações indiretas.

6- Inviável reconhecer a inexigibilidade da contribuição prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, nas operações realizadas por intermédio das 'trading companies', em virtude da falta de norma legal expressa a beneficiar as agroindústrias nessa hipótese.

Não resta dúvida que o art. 245 da IN SRP nº 3/2005 possui natureza meramente interpretativa das normas veiculadas nos artigos 22-A da Lei nº 8.212/91 e 149, §2º da CF/88, conforme a hermenêutica demandada pelo CTN.

O ato normativo ministerial increpado não introduziu qualquer inovação à ordem jurídica vigente, mas explicitou, tão somente, o conteúdo e as condições de contorno da norma constitucional em rodeio, nada mais.

Repise-se que a hipótese constitucional de não incidência tributária, configurando-se como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além dos limites que o Legislador Constituinte Reformador literalmente honrou em consignar na Carta Constitucional.

Ouvimos em auto e bom som do art. 106, I do *Codex Tributário* que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando for expressamente interpretativa, não alcançando, todavia, a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Código Tributário Nacional - CTN

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;

Mas não se iludam. A autuação em apreço não decorreu pura e simplesmente da aplicação retroativa da norma estampada no art. 245 da IN SRP nº 3/2005, mas, sim, diretamente em razão da regra tributária estatuída no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 10.256/2001, aplicada sob a ótica restritiva ordenada pelo art. 111 do CTN.

Revela-se improcedente, portanto, a alegação de que a norma tributária inscrita no art. 245 da IN SRP nº 3/2005 fere os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. O lançamento encontra fundamento jurídico no art. 22-A da Lei nº 8.212/91. O art. 245 da IN SRP nº 3/2005 é meramente interpretativo, expondo aos atores da relação jurídica tributária em comento o entendimento do Fisco Federal a respeito da abrangência e alcance da norma de não incidência prevista no §2º, I do art. 149 da CF/88.

3.3. DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AOS ENCARGOS MORATÓRIOS

Não concordamos, todavia, com o critério de aplicação da multa de mora e da multa de ofício adotado pela Autoridade Lançadora, corroborada pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

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

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno 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 pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê,

em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia

descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.4. DA INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA E DE OFÍCIO.

Alega o Recorrente ser indevida a multa de mora e a multa de ofício, em virtude de o crédito tributário estar suspenso.

A razão lhe assiste apenas parcialmente.

Conforme iluminado no tópico que a este antecede, em relação à penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação principal, até a competência novembro/2008, inclusive, são aplicáveis as regras fixadas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99. A partir de então, da competência dezembro/2008, inclusive, em diante, passa a incidir o regramento estatuído pelos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

No caso sobre o qual nos debruçamos, todos os fatos geradores houveram-se por ocorridos em competências anteriores a novembro/2008, de maneira que a legislação aplicável aos encargos moratórios será aquela estabelecida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Conforme expressamente estatuído no §2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Ocorre, todavia, que no caso ora em estudo, o procedimento de ofício que culminou com a lavratura do vertente Auto de Infração houve-se por iniciado aos 11 dias do mês de dezembro de 2007, consoante Termo de Início de Ação Fiscal a fl. 31, enquanto que o Mandado de Segurança já referido, em 19/05/2008. Além disso, a decisão judicial liminar que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em apreço apenas foi concedida em 20 de maio de 2008, ou seja, mais de cinco meses após o início da ação fiscal em referência, circunstância que afasta a incidência do preceito insculpido no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Não incidindo no caso em espécie, portanto, o preceito assentado no §2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, por força imperativa da regra assentada em seu §1º, os encargos moratórios incidentes sobre o principal serão devidos até a data da efetivação do depósito judicial, conforme Guia de Depósitos Judiciais e Extrajudiciais a fl. 353.

Por óbvio, se a decisão for plenamente favorável ao impetrante, não haverá que se falar em recolhimento do tributo questionado, tampouco de seus acessórios pecuniários.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para considerar como indevidos os encargos moratórios – juros e multa de mora -, incidentes exclusivamente, sobre o valor do depósito judicial realizado pelo Recorrente, desde a data da sua efetivação, conforme Guia de Depósitos Judiciais e Extrajudiciais juntada ao processo.

Outrossim, o regramento a ser dispensado à aplicação da multa de mora deverá obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, de maneira que se revela inaplicável a multa de ofício.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 10120.010203/2009-48
Acórdão n.º **2302-01.955**

S2-C3T2
Fl. 667

CÓPIA