



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

Processo n° 10283.000843/2008-04
Recurso n° 003.648 De Ofício
Acórdão n° 2302-003.648 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM BELEM/PA.
Interessado UNIMED DE MANAUS - COPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

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

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

Encontra-se fulminada pela fluência do prazo decadencial parte das obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV, DA LEI N° 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei n° 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em ralação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI N° 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória n° 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei n° 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c', do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, para acatar a decadência, com fulcro no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, e para excluir do lançamento as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências até 11/2001, inclusive, e para reconhecer de ofício, quanto às Obrigações Tributárias remanescentes, a incidência da retroatividade benigna exposta no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional, devendo a multa aplicada ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente.

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 Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

Data da lavratura da NFLD: 28/12/2007.

Data da Ciência da NFLD: 28/12/2007.

Tem-se em pauta Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo do crédito tributário formalizado mediante o Auto de Infração nº 37.141.230-7, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 14/23.

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.

A multa aplicada corresponde a 100% do valor das contribuições previdenciárias devidas e não declaradas em GFIP, relativas aos fatos geradores descritos no parágrafo precedente, apurados pela fiscalização, consoante critério pormenorizado no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa a fls. 15/23.

Informa a Autoridade Lançadora que:

- A empresa deixou de informar integralmente em GFIP as remunerações de todos as pessoas físicas que prestaram serviços na condição de contribuinte individual no período de 01/1999 a 05/2000;
- A empresa pagou remunerações aos cooperados no período de 01/1999 a 10/1999 e NÃO informou integralmente nas GFIP;
- No período de 11/1999 a 02/2000, não recolheu as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações e não informou integralmente na GFIP;

- No período de 03/2000 a 03/2003, pagou remunerações aos cooperados e NÃO informou integralmente nas GFIP, conforme levantamento CO1 - COOPERADOS ANTES DE 03/2003; e NÃO informou integralmente nas GFIP.
- Nas competências 05, 06, 07, 09, 10 e 11/2003 a empresa pagou remuneração aos cooperados e não recolheu integralmente as contribuições incidentes sobre as mesmas e NÃO as informou integralmente nas GFIP;
- No período de 05/2003 a 12/2004, exceto nas competências 05, 06, 07, 09, 10 e 11/2003, a empresa pagou remunerações aos cooperados e NÃO as informou integralmente nas GFIP;
- A empresa deixou de informar integralmente as remunerações dos sócios cooperados que se encontravam nos cargos em comissão, no período de 01/1999 a 12/2005;
- A empresa deixou de informar integralmente as remunerações dos segurados empregados.

Descreve ainda o Relatório Fiscal da Infração as informações relativas às remunerações pagas sob os mais diversos títulos aos Contribuintes Individuais (Autônomos), foram obtidas através da Contabilidade da empresa, folhas de pagamento, Livros Diário e Razão, que foram apresentados à fiscalização pelo sujeito passivo, e que os valores pagos aos Contribuintes Individuais acima citados no período de 01/1999 a 12/2005, encontram-se registrados na Contabilidade da empresa.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 179/184.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 01-12.614 - 5ª Turma da DRJ/BEL, a fls. 261/270, julgando procedente em parte a impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo para fazer excluir do lançamento as Obrigações Tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências já atingidas pela decadência, nos termos plasmados no art. 173, I, do CTN, bem como aquelas cujos fatos geradores não houveram sido expostos de maneira clara ao Contribuinte no Relatório Fiscal, retificando o Crédito Tributário lançado na forma exposta na Planilha a fl. 270, e recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25/09/2009, conforme Termo de Intimação nº 111/2009, a fl. 272, e Aviso de Recebimento a fl. 273, porém não ofereceu Recurso Voluntário em face da Decisão de 1ª Instância acima citada, como assim atesta o Despacho da Equipe de Arrecadação e Cobrança — EAC/02, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus/AM, de 17 de março de 2010, a fl. 275.

Relatados sumariamente os fatos de maior relevo.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 01-12.614 - 5ª Turma da DRJ/BEL, a fls. 261/270, julgando procedente em parte a impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo para fazer excluir do lançamento as Obrigações Tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências já atingidas pela decadência, nos termos plasmados no art. 150, §4º, do CTN, bem como aquelas cujos fatos geradores não houveram sido expostos de maneira clara ao Contribuinte no Relatório Fiscal, retificando o Crédito Tributário lançado na forma exposta na Planilha a fl. 270, e recorrendo de ofício de sua decisão.

Dessarte, presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício, dele conheço.

2. DO RECURSO DE OFICIO

2.1. DA DECADÊNCIA

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

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

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário esposado por esta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à seguinte tese: Se nos lançamentos de ofício não restar demonstrado e comprovado qualquer recolhimento prévio de contribuições previdenciárias em favor das rubricas que compõem os levantamentos objeto da Notificação Fiscal, aplicar-se-á o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e de apurar a sua matéria tributável.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de

antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sujeitam-se também ao regime referido no art. 173 do CTN os lançamentos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, eis que, em relação a lançamento de semelhante jaez, não há que se falar em “*pagamento antecipado do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa*”, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

Ultrapassadas estas breves considerações, no caso ora em apreciação, deflui da análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN, haja vista tratar-se de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Nessas circunstâncias, somente pelo desenvolvimento de uma ação fiscal específica nas dependências da empresa em questão é que a infração objeto da presente autuação poderia ter sido apurada.

Reitere-se que o presente lançamento comporta, tão somente, Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Cumpra focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de Auto de Infração sempre que a fiscalização constatar o descumprimento de obrigação acessória.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

De outro canto, o §2º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, estabelece a obrigação acessória da empresa de entregar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações.

Regulamento da Previdência Social – Decreto nº 3.048/99

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;

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o prazo para o cumprimento da obrigação, diga-se, o dia 07 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação acessória em tela. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor puder, efetivamente, exercê-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro de cada ano, somente pode ser perpetrada a contar do dia 08 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espangando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2001 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2003, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2007, inclusive.

Registre-se, por alvissareiro, que tal compreensão não discrepa do entendimento esposado pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF no julgamento da NFDL nº 37.143.421-1, nos termos do Acórdão 2803-00.272 proferido nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.000119/2008-26.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no AIOA em debate no dia 28/12/2007, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2001, inclusive, nos termos do art. 173, I, do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF e do Recurso Especial nº 973.733 – SC, na data da lavratura do presente lançamento, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2001, nos termos do art. 173, I, do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

(...)

Dessarte, sendo de janeiro/1999 a dezembro/2005 o período de apuração do crédito tributário em realce, pugnamos pela exclusão do vertente lançamento de todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/1999 a novembro/2001, inclusive as relativas à competência 13/2001, devendo ser mantido o Crédito Tributário decorrente do descumprimento das obrigações tributárias em tela referentes às competências de dezembro/2001 até dezembro/2005.

2.2. DAS DEMAIS EXCLUSÕES

A DRJ/BEL também excluiu do lançamento as contribuições identificadas como sendo relativas aos Cooperados, Desconto dos Cooperados, Autônomos e Empregados, compreendendo as competências a partir de 12/2001, cujos fatos geradores não se houveram por transmitidos de maneira clara e precisa ao sujeito passivo, de forma a lhe permitir a ampla defesa e o contraditório, propiciar a adequada análise do crédito e ensejar o atributo de certeza e liquidez a eventual e futura execução fiscal.

Com efeito, o Processo Administrativo Fiscal é refratário a lançamentos dos quais resultem qualquer espécie de preterição ao direito de defesa do Contribuinte, os quais já nascem sob o estigma da nulidade.

Dessarte, constatado que, em relação às contribuições relativas aos Cooperados, Desconto dos Cooperados, Autônomos e Empregados, compreendendo as competências a partir de 12/2001, os fatos geradores não se encontram descritos de maneira clara e precisa nos relatórios que integram o presente Lançamento, a consequência natural é as suas exclusões do Crédito Tributário ora em constituição.

Em consequência, devem ser excluídos do lançamento, igualmente, as obrigações tributárias acessórias relativas aos fatos geradores citados no parágrafo anterior.

Por tais razões, negamos provimento ao Recurso de Ofício interposto.

2.3. 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

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária aplicada à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c', do CTN.

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 imponible, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

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

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

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

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO 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, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso de Ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Outrossim, em relação às Obrigações Tributárias remanescentes, o valor da penalidade pecuniária a ser aplicada ao Sujeito Passivo deve ser recalculado, tomando-se em consideração 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.

CÓPIA