



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

Processo nº 10283.004130/2007-21
Recurso nº 262.901 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.447 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 68
Recorrente BRASIL & MOVIMENTO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 15/06/2007

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

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. RELEVANÇA DA MULTA. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Constituem-se requisitos essenciais para a concessão do benefício da relevância da multa, previstos no §1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente e, cumulativamente, ser ele primário, não haver incorrido em nenhuma circunstância agravante e ter formulado pedido de relevância ainda dentro do prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

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

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008, mais precisamente, o art. 32-A, inciso II da Lei nº 8.212/91, que na conversão pela Lei nº 11.941/2009 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91.

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), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Wilson Antonio de Souza Correa e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 09/2002 e 08/2006.

Data de lavratura do Auto de Infração: 15/06/2007.

Data da Ciência do Auto de Infração: 06/12/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente em virtude de esta ter deixado de registrar em GFIP valores pagos, devidos ou creditados a segurados contribuintes individuais, nas competências setembro/2002 e agosto/2006, conforme descrito no Relatório Fiscal a fl. 11 e anexos.

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 a fl. 12.

Irresignado com a autuação, o autuado apresentou impugnação administrativa, a fls. 74/75, requerendo a relevação da multa aplicada, em virtude haver corrigido integralmente a falta ensejadora da autuação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 106/111, julgando procedente a autuação e atenuando a multa em 50% nas competências em que se verificou a efetiva correção da falta, nos termos do art. 291, *caput* do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 13/02/2008, conforme Aviso de Recebimento a fl. 113.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 114/118, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que, pela mera menção a números de ação fiscal no auto de infração, nem a Recorrente nem a autoridade *a quo* puderam se certificar de ocorrência de reincidência, sendo necessária a consulta aos sistemas internos do INSS.
- Que o auto de infração é nulo, porque o trabalho da fiscalização não foi feito de forma a conferir ao auto de infração as indispensáveis certeza e liquidez;
- Que o percentual de redução foi aplicado sobre o valor da multa integral, quando deveria ter sido aplicado sobre a multa efetivamente imposta;

Ao fim, requer a relevação integral da multa aplicada.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 13/02/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Pondera o Recorrente ser nulo o vertente auto de infração, porque o trabalho da fiscalização não foi feito de forma a lhe conferir as indispensáveis certeza e liquidez. Aduz que, pela mera menção a números de ação fiscal no auto de infração, nem a Recorrente nem a autoridade *a quo* puderam se certificar de ocorrência de reincidência, sendo necessária a consulta aos sistemas internos do INSS.

Razão não lhe assiste.

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

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN estabeleceu o **discrimen** entre as obrigações definidas como principais e aquelas conceituadas como

acessórias, estas decorrentes da legislação tributária, assim entendidas as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, ostentando por objeto tal espécie de obrigação tributária as prestações, positivas ou negativas, fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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

O marco primitivo da fundamentação legal em que se sustentam as obrigações tributárias estabelece, outrossim, que a ocorrência de violação a qualquer obrigação acessória tem natureza objetiva, sendo bastante e suficiente para a sua caracterização a mera inobservância de seus preceitos.

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente Auto de Infração, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Malgrado a norma legal acima transcrita se refira expressamente ao descumprimento de obrigação principal, o mesmo esmero na discriminação clara e precisa dos fatos geradores e dos períodos a que se referem deve ser observado em relação ao descumprimento de obrigação acessória, em atenção ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No presente caso, mediante a lavratura do Auto de Infração nº 37.098.918-0 foi constatada violação a obrigação tributária acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei

nº 8.212/91, consistente na omissão objetiva de fatos geradores de contribuições previdenciárias nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social referentes às competências setembro/2002 e agosto/2006. Os valores omitidos foram apurados a partir das informações assentadas nas folhas de pagamento, recibos de pagamento a autônomos e notas fiscais de serviços.

Todas as informações postadas no parágrafo precedente encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal a fls. 11/14, corroboradas pelos documentos a fls. 15/19, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem.

De outro eito, as informações pertinentes ao cálculo da multa aplicada encontram-se dispostas no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, a fl. 12, restando devidamente individualizadas as competências abrangidas, os valores devidos à Seguridade Social, o limite superior da aplicação da multa e o montante de penalidade efetivamente aplicada.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado, foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, permitindo ao autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No que pertine à reincidência, destaca o Relatório Fiscal, em seu item 7, a fl. 11, a existência de dois Autos de Infração aplicados ao Recorrente em ações fiscais anteriores, conforme se lhes seguem:

- 1º) AFP 012.848 - Auto de Infração nº 35.312.024-3 – CFL 69;
Auto de Infração nº 35.522.519-0 – CFL 68;
Auto de Infração nº 35.522.521-2 – CFL 81.
- 2º) AFP 09.035.252 - Auto de Infração nº 35.629.268-1 – CFL 68.

De plano, cabe iluminar que o Lançamento Tributário configura-se como um ato administrativo por excelência. Como é cediço, os atos administrativos são dotados de presunção de veracidade e legitimidade que, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, consiste na *"conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei"* (Direito Administrativo, pág. 191, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, *"A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração."* (op. cit. pág. 191, grifos do original). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inoccorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil, ônus do qual não se desincumbiu o recorrente.

Consoante o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Assim, a presunção de legitimidade diz respeito aos aspectos jurídicos do ato administrativo, e, em decorrência desse atributo, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “presunção de veracidade” dos atos administrativos, e, em decorrência desse atributo, serão presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração.

Em reforço às informações prestadas pela autoridade fiscal no Auto de Infração, o Órgão Julgador de 1ª Instância promoveu consulta ao Sistema de Fiscalização (CNAF) e Sistema de Cobrança (SICOB), certificando-se que o Recorrente houvera sido punido, nas duas ações fiscais indicadas pela Autoridade Lançadora, mediante os Autos de Infração citados no Relatório Fiscal, espandando dessarte qualquer dúvida a respeito da não primariedade da autuada.

Não se vislumbra, portanto, qualquer carência de liquidez ou certeza na autuação que ora se edifica, ou dúvida quanto à infração a obrigação acessória objeto deste lançamento.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária acessória violada, a conduta omissiva que profanou o dever instrumental em apreço, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal os critérios adotados para quantificação da penalidade pecuniária aplicada.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa à notificada.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pelo Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre, 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 RELEVANÇA E DA ATENUAÇÃO DA MULTA

Alega o Recorrente que o percentual de redução foi aplicado sobre o valor da multa integral, quando deveria ter sido aplicado sobre a multa efetivamente imposta.

... e a razão caminha a seu lado.

O marco primitivo da fundamentação legal da qual a empresa extrai o benefício tributário pretendido se arrima no art. 291 do Regulamento da Previdência Social, de cujo texto, em sua redação vigente à época da lavratura do vertente Auto de Infração, se capta que a infrator teria direito à relevação integral da multa caso houvesse corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente e, cumulativamente, fosse ele primário, não houvesse incorrido em nenhuma circunstância agravante e tivesse formulado pedido de relevação ainda dentro do prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração.

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

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

§1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante. (grifos nossos)

§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.

§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.

O benefício da relevação da multa, no entanto, não pode ser concedido, eis que a empresa infratora não preenche o requisito essencial da primariedade, haja vista a constatação das reincidências genérica e específicas retratadas no tópico 2.1. supra.

Há que se registrar que a circunstância agravante fundada na reincidência, no caso específico da infração ora em debate, não produz efeito para fins de agravamento da penalidade, representando, contudo, óbice objetivo para fins de relevação da pena administrativa, mas não para a sua atenuação. Com efeito, muito embora a legislação previdenciária exija uma miríade de requisitos para a concessão da relevação da multa, para o benefício da atenuação, no entanto, tal exigência não se verifica, bastando a comprovação da correção da falta que deu ensejo à autuação, no prazo assentado na legislação.

Nessa toada, o inciso V do art. 292 do Regulamento da Previdência Social estatui que a iniciativa do infrator de corrigir a falta até a decisão da autoridade julgadora competente será agraciada com a atenuação de 50% do valor da multa aplicada.

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

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

(...)

V- na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Capta-se da interpretação sistemática dos preceitos regulamentares inscritos nos artigos 291, §1º e 292 que o favor tributário em relevo decorre *ex lege*, independentemente de o sujeito passivo ter impugnado ou não o Auto de Infração. Daí se extrai que tal mercê há que ser respeitada ainda que a impugnação seja intempestiva.

No caso específico da infração ora abordada - CFL 68 -, para cada competência em que ocorra entrega de GFIP contendo omissão ou incorreção das informações referentes a fatos geradores corresponderá uma infração distinta, de modo que os requisitos de atenuação/relevação devem ser aferidos e examinados individualmente, competência a competência.

Nas circunstâncias da presente autuação, logrou o Recorrente corrigir, no prazo normativo, a falta que motivou a lavratura do Auto de Infração referente à competência agosto/2006, mas não em relação a setembro/2009, não podendo esta ser atenuada, mas, sim, aquela.

Quanto ao valor da multa a ser atenuada, todavia, não podemos concordar com a interpretação esposada pelo órgão de 1ª Instância, eis que não se coaduna com os termos da lei. Explico:

Colhemos das letras do §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 que a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeita o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no §4º desse mesmo dispositivo legal. Em outras palavras, a multa a ser aplicada seria sempre de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada se não houvesse limite assentado em lei. Todavia o limite existe.

No caso em apreciação, a multa relativa à competência agosto/2006 nunca chegou a ser de R\$ 43.384,00. Este é o valor do montante da contribuição não declarada, mas, não, do valor da multa, o qual se consuma na importância de R\$ 23.902,60, já que a lei, expressamente, impede que ele seja superior a este patamar. Nesse cenário, a quantia objeto de atenuação será esta, não aquela.

O entendimento acima exarado encontra amparo também nas disposições plasmadas nos artigos 107 e 112, IV do CTN, os quais estabelecem que a lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a graduação da penalidade aplicável.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Urge, portanto, reformar a decisão guerreada naquilo que se refere, exclusivamente, ao critério de atenuação da penalidade aplicada, devendo tal favor tributário incidir exatamente sobre o valor da penalidade efetivamente infligida ao infrator.

3.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Urge, igualmente, 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, como assim demonstra acreditar o Recorrente.

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, de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do 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 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.

Mostra-se flagrante que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando 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 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 inmiscuir 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, 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.

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

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP,

mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

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

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, somente na estrita hipótese de 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, observada a atenuação a que faz jus o Recorrente, referente à competência agosto/2006, na forma descrita no item 3.1. acima tratado.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva