



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

Processo nº 10640.002078/2007-61
Recurso nº 248.630 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.856 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 68
Recorrente SERPIS SERVIÇOS DE PROTEÇÃO INDUSTRIAL E SEGURANÇA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2006

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESTAS BÁSICAS RECEBIDAS EM ESPÉCIE. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Compreende-se no conceito legal de Salário de Contribuição o valor recebido em espécie a título de cestas básicas, o qual integra a base de incidência de contribuições previdenciárias para todos os fins previstos na Lei nº 8.212/91.

Somente poderão ser excluídas do cálculo do Salário de Contribuição as verbas taxativamente elencadas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e desde que hajam sido observados todos os requisitos condicionantes previstos na legislação tributária. Tratando-se de norma que dispõe sobre renúncia fiscal, há que se lhe emprestar interpretação restritiva.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E PRINCIPAIS. INDEPENDÊNCIA. AUTONOMIA.

O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante e suficiente para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Dessarte, nos termos da lei, ainda que não tenha ocorrido a obrigação principal ou esta, mesmo tendo ocorrido, já tenha sido adimplida, tais fatos não são suficientes para afastar a observância e/ou os efeitos das obrigações acessórias correlatas impostas pela legislação tributária.

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

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

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

Relatório

Período de apuração MPF : setembro /2004 a setembro/2006.

Período de apuração do débito: 01/09/2004 a 30/09/2006.

Data da lavratura da NFLD : 31/01/2007.

Data da Ciência da NFLD: 02/02/2007.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, em virtude de não terem sido informados em GFIP, no período compreendido entre setembro/2004 a setembro/2006, **os valores recebidos em espécie por segurados empregados a título de “CESTAS BÁSICAS”**, conforme descrito no Relatório Fiscal a fl. 15, e em se Anexo, a fls. 18/33.

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.

Relata o auditor fiscal Autuante que não foram constatadas quaisquer das circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06.05.99.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 40/42.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Juiz de Fora/MG lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 58/60, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 17 de julho de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 66.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 67/69, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- O auto de infração em julgo é reflexo da NFLD nº 37.027.632-9, sendo portanto, matéria acessória e, assim, acompanha a principal como reflexo da mesma. Aduz que, ao ser anulada a citada NFLD, deverá igualmente ser anulado o presente Auto de Infração.
- Que os pagamentos a esse título foram devidamente contabilizados nos recibos de salários. Aduz que a CESTA BÁSICA, ao estar contabilizada nos recibos de salários, a torna prestável para a comprovação direta de seu efetivo pagamento bem como o cumprimento da obrigação de pagar alimentos conforme o previsto na CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Ao fim, requer que o presente recurso seja recebido e que seja considerado sem efeito o presente Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 17/07/2007, terça-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na quarta-feira seguinte, diga-se, 18/07/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 16 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

Ante a ausência de questões preliminares, passamos diretamente à análise do mérito.

2. DO MÉRITO

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

2.1. DA INDEPENDÊNCIA ENTRE AS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.

Argumenta o Recorrente que a existência ou eficácia das obrigações acessórias depende da obrigação principal, e que, extinto o crédito tributário correspondente à obrigação principal, extinguem-se simultaneamente as obrigações acessórias dela dependentes ou consequentes.

A rogativa do Recorrente não merece prosperar.

Avulta como verdadeiro axioma a máxima jurídica que reza ter o acessório o mesmo destino que o principal. Em direito tributário, todavia, esse princípio rudimentar de Direito tem que ser interpretado *cum grano salis*.

Como é cediço, o *nomem juris* de qualquer instituto de direito não é suficiente para lhe determinar o conteúdo e abrangência, atributos esses que só podem emergir da lei. O que se deseja encarecer é que o Documento Legal que rege determinado instituto jurídico detém, nas conformações traçadas pela Carta Maior, a competência legal para dispor acerca do seu alcance e teor.

No caso das obrigações tributárias acessórias, estas estão longe de serem, meramente, dispositivos secundários, subordinados às ou dependentes das obrigações ditas principais, como acredita o Recorrente.

Impende observar, nesse sentido, que o CTN, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Nessa perspectiva, não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Nesse contexto, cabe-nos registrar, que são cabíveis de serem estatuídas obrigações acessórias as quais não se encontram vinculadas a nenhuma obrigação principal, fato que põe por terra a tese defendida pelo Recorrente. Exemplo emblemático do que findou de ser dito é o caso das obrigações acessórias previstas no art. 68 da Lei nº 8.212/91, que impõe ao Titular do Cartório de Registro Civil de Pessoas Naturais a obrigação acessória de comunicar ao INSS, até o dia 10 de cada mês, o registro dos óbitos ocorridos no mês imediatamente anterior, devendo da relação constar a filiação, a data e o local de nascimento da pessoa falecida, sob pena de sujeição à penalidade prevista no art. 92 do mesmo Diploma Legal.

Corroborar o entendimento acima esposado as disposições insculpidas no §3º do art. 113 do citado *codex*, o qual reza que, o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária, de onde se conclui que a aplicação de Auto de Infração tem natureza objetiva.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no art. 136 do reverenciado código tributário, o qual declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, revelando assim, através de uma outra lente, o caráter objetivo e independente da imputação em realce.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Dessarte, nos termos da lei, ainda que não tenha ocorrido a obrigação principal ou esta, mesmo tendo ocorrido, já tenha sido adimplida, tais fatos não são suficientes para afastar a observância e/ou os efeitos das obrigações acessórias correlatas impostas pela legislação tributária.

Ademais, no caso vertente, as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos, em espécie, a segurados empregados, a título de “CESTAS BÁSICAS”, foram apuradas mediante a NFLD nº 37.027.632-9, de 31 de janeiro de 2007, a qual foi julgada integralmente procedente, por este mesmo Colegiado, em última instância administrativa.

Corolário direto e imediato de tal decisão administrativa, os fatos jurídicos objeto da Notificação Fiscal anunciada no parágrafo antecedente revelam-se, com efeito, fatos geradores de contribuições previdenciárias, impondo-se, por tal razão, que estes tenham que ser declarados, mensalmente, nas correspondentes Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, em atenção à obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Nesse painel, a mera inobservância objetiva da obrigação tributária acessória acima aventada implica a imposição da penalidade correspondente, *in casu*, a multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com valores atualizados pela Portaria MPS/GM nº 342, de 16/08/2006.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

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

2.2. DOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Alega o Recorrente que os pagamentos a esse título foram devidamente contabilizados nos recibos de salários. Aduz que os valores pagos a título de CESTA BÁSICA, ao estarem contabilizados nos recibos de salários, os torna prestáveis para a comprovação direta de seu efetivo pagamento bem como o cumprimento da obrigação de pagar alimentos conforme o previsto na CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO, junto ao Fisco.

Malgrado se encontrarem descritos, de forma clara e precisa, nos relatórios que compõem o presente Auto de Infração, se nos antolha não ter tido a empresa a exata percepção dos fatos geradores que deram ensejo ao vertente lançamento tributário.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, o art. 22 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como encargo da empresa as contribuições sociais incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Conceitua-se legalmente como Salário de Contribuição dos segurados empregados - base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa - a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa, a teor do art. 28, I da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo

coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Da leitura de tais comandos legais, deflui que, em princípio, toda e qualquer espécie de ganho patrimonial que venha a ser auferido pelo segurado obrigatório do RGPS, a qualquer título e sob qualquer forma, mas em decorrência do contrato de trabalho, integra o conceito legal de Salário de Contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado na lei em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa pelos serviços a ela prestados pelos seus segurados obrigatórios. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o *“total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”*.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Referente à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como *“remuneração indireta”*. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios na forma de utilidades ou *in natura*, que culminam representando um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Ocorre que, por motivos de política fiscal e social, determinadas verbas retributivas foram expressamente expurgadas do conceito legal acima anunciado, as quais se encontram enclausuradas de forma taxativa no §9º do art. 28 da revisitada lei de custeio acima referida. Cumpre registrar, por relevante, que as disposições encartadas no supra mencionado §9º, por se tratarem de normas que dispõem sobre renúncia fiscal, há que se lhes emprestar exegese restritiva.

Nesse contexto, verifica-se que os valores recebidos em espécie pelos segurados empregados a título de “CESTAS BÁSICAS”, por se enquadrarem perfeitamente no conceito legal de Salário de Contribuição, e por não estarem subsumidos a nenhuma das hipóteses de exclusão arroladas *numerus clausus* no referido §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, integram, na forma de benefícios, o conceito de remuneração de segurados empregados,

incorporando-se, para os fins de tributação, à base material de incidência das contribuições previdenciárias.

Nessas circunstâncias, conseqüência de tal ilação, os fatos geradores de contribuições previdenciárias ora iluminados têm que ser declarados, mensalmente, nas correspondentes Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, em atenção à obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Dessarte, a mera inobservância objetiva da obrigação tributária acessória acima aventada implica a imposição da penalidade correspondente, *in casu*, a multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com valores atualizados pela Portaria MPS/GM nº 342, de 16/08/2006.

2.3. DA RETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA BENÍGNA

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, independentemente de o contribuinte ter promovido o recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa, emanada do Poder Executivo, extrapolou as fronteiras de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ser recalculada tomando em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, na estrita hipótese de a penalidade assim determinada se mostrar mais benéfica ao recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

Processo nº 10640.002078/2007-61
Acórdão n.º **2302-00.856**

S2-C3T2
Fl. 85

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva