



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

**Processo n°** 10680.011263/2007-71  
**Recurso n°** 004.464 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.464 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2011  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 68  
**Recorrente** ATLAS SERVICOS GERAIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do Fato Gerador: 05/12/2006

**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.

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE 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 de 1991. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Encontra-se atingida pela fluência do prazo decadencial parte das obrigações tributárias acessórias apuradas pela fiscalização que motivaram a lavratura do presente Auto de Infração.

**IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.**

Impugnação não conhecida pelo órgão julgador de 1ª Instância, por falta de requisito essencial de admissibilidade, já que interposto fora do prazo normativo, a teor do inciso I do art. 10 da Portaria MPS n° 520/2004.

**AUTO DE INFRAÇÃO. RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS ESSENCIAIS.**

Constituem-se requisitos essenciais para a concessão do benefício da relevação da multa, previstos no §1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. n° 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 relevação ainda dentro do prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração, e não ser a multa decorrente de falta ou

insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias ou outras importâncias devidas à Seguridade Social.

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. Também foi reconhecida a decadência parcial.

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, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 09/2000 a 10/2005.

Data de lavratura do Auto de Infração: 05/12/2006.

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 este ter deixado de registrar em GFIP valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados e segurados contribuintes individuais, no período de 09/2000 a 10/2005, conforme descrito no Relatório Fiscal a fl. 14.

### 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 e nos anexos I a X a fls. 15/145.

Irresignado com a autuação, o autuado apresentou impugnação administrativa, a fls. 172/179, 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 Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 272/277, julgando procedente a autuação e atenuando a multa em 50%, 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 11/04/2008, conforme Aviso de Recebimento a fl. 281.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 283/296, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que preenche todos os requisitos exigidos para a relevação integral do valor da multa;
- Que a impugnação foi apresentada tempestivamente;
- Que a multa aplicada é inconstitucional, pois tem caráter confiscatório;

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 11/04/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14 de maio do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

### 2. DAS PRELIMINARES

#### 2.1. DA DECADÊNCIA

Malgrado não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à fluência do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário objeto do vertente processo.

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.

*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 n.º 8.212, urgem 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.*

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 05 de dezembro de 2006, este apenas alcançaria as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Dessarte, encontram-se finadas pelo decurso do prazo decadencial acima mencionado as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências setembro a novembro de 2000, inclusive aquelas relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

## 2.2. DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

Cumprindo inicialmente avaliar se a impugnação do Autuado ao lançamento constituído pela Auto de Infração DEBCAD: 37.057.699-3, de 05 de dezembro de 2006, houve-se por oferecida tempestivamente ou não.

No caso em estudo, a empresa foi cientificada da NFLD em apreço no dia 06 de dezembro de 2006, quarta-feira, conforme consignado no aviso de recebimento – AR a fl. 169, iniciando-se o prazo do contraditório no dia 07 do mesmo mês e ano, quinta-feira – dia útil.

Nesse contexto, o *dies a quo* do aludido prazo de impugnação recaiu, para todos os efeitos jurídicos, no dia 07/12/2006, o que implicou a fixação do dia 21/12/2006, quinta-feira, dia útil, como o *dies ad quem* para a protocolização do instrumento de defesa em debate.

Tendo sido a impugnação protocolizada somente no dia 27 de dezembro de 2007, através do SIPPS comando nº 25505700, fl. 171, se lhe houve declarada a intempestividade pelo órgão julgador de 1ª Instância, nos termos do Acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG, a fls. 272/277.

Não restam arestas a serem reparadas na decisão de 1ª Instância.

Nos Processos Administrativos Fiscais que tratam da constituição de crédito tributário de natureza previdenciária, a matéria pertinente ao oferecimento de recursos administrativos foi confiada à Portaria MPS nº 520/2004, cujo art. 8º concedeu ao sujeito passivo o prazo de 15 dias para o oferecimento, ao órgão julgador de 1ª instância, de impugnação a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD ou a Auto de Infração.

**Portaria MPS nº 520, de 19.05.2004**

*Art. 8º É de 15 (quinze) dias o prazo para apresentar impugnação, contados da data da ciência do procedimento a ser impugnado, devendo ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar.*

*§1º A impugnação será instruída com a comprovação de legitimidade do representante legal ou de seu procurador.*

*§2º A impugnação poderá ser entregue diretamente nas unidades do Instituto Nacional do Seguro Social ou remetida por via postal, hipótese em que será tempestiva se postada no prazo do caput.*

*§3º Decorrido o prazo estabelecido no caput sem impugnação, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito será considerada procedente, cientificando-se o sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, contados da ciência, regularizar sua situação, sob pena de inscrição em Dívida Ativa.*

Revela-se auspicioso destacar que o art. 35 da citada Portaria MPS nº 520/2004 dispõe de forma hialina que os prazos para a impugnação ao lançamento e para o oferecimento de recursos não são prorrogáveis. Além disso, o emprego subsidiário de outros diplomas normativos somente seriam permitido em caso de clara omissão da Legislação de Regência, o que, conforme já demonstrado, não se mostra presente no caso em tela.

**Portaria MPS nº 520, de 19.05.2004**

*Art. 35. Os prazos para impugnação ou recurso não serão prorrogados.*

*§ 1º Os prazos serão contínuos e começam a correr a partir da data da cientificação válida, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.*

*§ 2º Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que tramita o processo ou deva ser praticado o ato.*

*§ 3º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes do horário normal.*

*Art. 43. Nos casos de omissão desta Portaria, aplicam-se sucessivamente, se houver compatibilidade, as disposições do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, do Código de Processo Civil e da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.*

Saliente-se, de maneira a nocautear qualquer dúvida, que o prazo de impugnação é contínuo, não sendo suspenso ou interrompido por fins de semana ou feriados nacional, estadual ou municipal, salvo se estes coincidirem com a data de início ou de término do referido prazo, o que não ocorre no caso em apreço.

Registre-se que o prazo para o oferecimento de impugnação ao lançamento tem natureza *ex lege*, sendo excluído da administração tributária qualquer veio de liberdade/discrecionalidade para dispor de modo diverso.

Não procede a alegação da empresa de que a pessoa que recebeu o aviso de recebimento ou era estranha ao quadro de funcionários da Recorrente ou era empregado que não possuía poderes para representá-la legalmente.

A comunicação dos atos processuais consiste na transmissão de informações sobre os atos praticados no curso do processo às pessoas sobre cujas esferas de direito atuarão os efeitos deste, permitindo dessarte às partes envolvidas a perpetração de condutas positivas ou negativas do seu interesse. Configura-se, portanto, elemento essencial à efetividade do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Colho da Cartilha estabelecida pelo Decreto nº 70.235/72 que a ciência de atos processuais ao sujeito passivo poderá ser realizada, dentre outras formas, pessoalmente, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar. O ato de ciência em foco pode, igualmente, ser levada a cabo por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido à administração tributária para fins cadastrais.

Cumpra salientar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que os meios de intimação previstos no Decreto nº 70.235/72 não estão sujeitos a qualquer ordem de preferência, conforme assim determina o §3º do art. 23 do citado Diploma Legal.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

***I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)***

***II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)***

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

**§2º Considera-se feita a intimação:**

***I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal; (grifos nossos)***

***II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)***

***III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)***

***a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)***

***b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)***

***IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)***

**§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)**

**§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)**

***I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)***

***II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)***

*§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informá-lo-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

Assim conduzido o ato de ciência do sujeito passivo, este será considerado formalmente intimado do ato em apreço na data aposta no termo de ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal, ou, de outro canto, tratando-se de intimação via postal, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação.

Deflui do texto legislativo que o ordenamento jurídico não exige, para a formalização da intimação, que a ciência do ato processual seja realizada pessoalmente pelo representante legal da pessoa jurídica intimada. Tal conclusão não discrepa do entendimento jurisprudencial acerca da matéria, o qual pugna que a intimação por via postal, endereçada a pessoa jurídica legalmente constituída e com endereço conhecido, é válida ainda que recebida por pessoa que não possua poderes de representação, inclusive por pessoas estranhas ao seu corpo funcional - porteiros, vigilantes, etc. - desde que usualmente recebam a correspondência da empresa.

Perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 9, de observância vinculante, exorta ser válida a ciência do ato processual por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que ele não seja o representante legal do destinatário.

**Súmula CARF nº 9**

*É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.*

No presente caso, conforme consignado no documento a fl. 169, a ciência do Auto de Infração em relevo foi realizada ao Sr. Ronaldo Cesar, no dia 06 de dezembro de 2006, estando assim presentes todos os elementos necessários à formalização do ato processual ora em realce.

Nesse contexto, o *dies a quo* do aludido prazo de defesa recaiu, para todos os efeitos jurídicos, exatamente no dia 07/12/2006, o que implicou a fixação do dia 21/12/2006 como o *dies ad quem* para a apresentação da peça de bloqueio em debate.

Assim, havendo sido a impugnação ao Auto de Infração protocolizada no dia 27/12/2006, imperioso se mostra o reconhecimento da intempestividade da instrumento de defesa, fato que impede o seu conhecimento pelo julgador *a quo*, a teor do art. 10, I da antes citada Portaria MPS nº 520/2004.

**Portaria MPS nº 520, de 19.05.2004**

*Art. 10. Constituem razões de não conhecimento da impugnação:*

*I - a intempestividade;*

*II - a ilegitimidade de parte;*

*III - a perda do objeto por renúncia ou desistência à utilização da via administrativa.*

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no art. 63, I da Lei nº 9.784/99, a qual estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

**Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.**

*Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:*  
(grifos nossos)

*I - fora do prazo;* (grifos nossos)

*II - perante órgão incompetente;*

*III - por quem não seja legitimado;*

*IV - após exaurida a esfera administrativa.*

*§1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.*

*§2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.*

Nas circunstâncias do caso em apreciação, o não oferecimento de impugnação no prazo normativo implica a procedência do Auto de Infração respectivo, devendo ser cientificado o sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, contados da ciência, regularizar sua situação, sob pena de inscrição em Dívida Ativa, a teor do §3º do art. 8º da Portaria MPS nº 520/2004.

Não merece reparo, portanto, a decisão prolatada pelo órgão julgador de 1ª Instância.

### 2.3. DA RELEVAÇÃO E DA ATENUAÇÃO DA MULTA

Alega o Recorrente preencher todos os requisitos exigidos para a relevação integral do valor da multa.

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 não será concedido, no entanto, nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias ou outras importâncias devidas à Seguridade Social.

Compulsando os autos, todavia, verificamos que o pedido de relevação houve-se por formulado após o exaurimento do prazo de defesa, circunstância que priva o Recorrente do direito ao benefício da relevação da multa, conforme pretendido.

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.

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, como é o caso presente nos autos.

Correta, portanto, a autoridade *a quo* ao deixar de dar provimento à relevação pretendida, tendo em vista ter sido o pedido apresentado fora do prazo de impugnação.

Procedeu de maneira escorreita, igualmente, o julgador de 1ª instância ao reconhecer, *ex officio*, o direito do Recorrente à atenuação de 50% do valor da multa aplicada.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

#### **3.1. DA RETROATIVIDADE BENIGNA**

Muito embora não seja cabível, no presente caso, se adentrar o mérito do Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à incidência da retroatividade benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

Urge, antes de tudo, 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 imponível, 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 nova 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 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 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 artigo 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 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.

È 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 ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências setembro a novembro de 2000, inclusive aquelas relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Outrossim, a penalidade deve 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.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA