



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

Processo n° 11516.003636/2010-08
Recurso n° 003.241 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.241 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 68
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LACTICÍNIOS FORTUNA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/11/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

INFORMAÇÕES ECONÔMICAS DO SUJEITO PASSIVO. QUEBRA DO SIGILO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O fornecimento de extratos bancários diretamente pela empresa à Fiscalização, em atendimento a Intimação Fiscal para Apresentação de Documentos regularmente formalizada, não constitui hipótese de quebra de sigilo fiscal eis que fornecida espontaneamente pelo sujeito passivo, e não pela instituição financeira onde a empresa realiza suas operações bancárias.

TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

Os transportadores autônomos que exercem, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não, ou que prestam

serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, são qualificados, para fins previdenciários, como segurados contribuintes individuais, nos termos das alíneas 'g' e 'h' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. FRETE. BASE DE CÁLCULO.

É de 11% (onze por cento) sobre remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados à empresa, a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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 conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para que a multa aplicada seja calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007.

Data da lavratura do AIOP: 18/11/2010.

Data da Ciência do AIOP: 18/11/2010.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Juiz de Fora/MG que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.278.060-1, decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, lavrado em desfavor do Recorrente em virtude de este ter apresentado GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 135/137.

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.

De acordo com a Resenha Fiscal, o Autuado deixou de incluir em suas GFIP os valores das sub-rogações que lhe são imputadas devido à aquisição de produtos rurais de produtores rurais pessoas físicas, bem como os valores dos serviços prestados como "Fretes" executados por transportadores autônomos na coleta de leite, no período de 01/2006 a 12/2007, conforme planilha anexa, a fls. 07/134.

A obrigação principal consistente nas contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a comercialização de produção rural adquirida de produtor rural pessoa física, por sub-rogação legal, e sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais – transportadores autônomos coletadores de leite, houve-se por formalizada mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.278.054-7, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.003632/2010-11, de 18/11/2010.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 149/157.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 09-38.987 – 5ª Turma da DRJ/JFA, a fls. 184/190, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 08/10/2013, conforme Termo de Intimação e Aviso de Recebimento a fls. 198/199, respectivamente.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 201/225, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que a fiscalização da receita federal desconsiderou a contabilidade da empresa, passando a identificar os fatos geradores presumidos a partir da movimentação bancária ilegalmente obtida, ligada a presunções de ordem pessoal não autorizadas em lei;
- Incompetência do art. 6º da LC nº 105/2001 para relativizar ou alterar princípio constitucional;
- Inexistência de motivação e do fato imponível para a desconsideração da contabilidade da empresa;
- Ausência de processo regular de arbitramento, anterior ao lançamento, com o obrigatório contraditório, visto que os dois procedimentos que deveriam ser independentes foram efetuados conjuntamente, suprimindo assim o contraditório no primeiro procedimento;
- Inexistência de especificação no fundamento legal para a desconsideração da contabilidade da empresa, configurando cerceamento de defesa;
- Impossibilidade de exigência da contribuição incidente sobre a comercialização de produto rural (leite *in natura*) com o produtor rural pessoa física, devido sua inconstitucionalidade declarada pelo STF.

Ao fim, requer o cancelamento da exigência fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 08/10/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 31 de outubro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Alega o Recorrente, exclusivamente em sede de Recurso Voluntário, a inexistência de motivação e do fato impositivo para a desconsideração da contabilidade da empresa.

Aponta também a ausência de processo regular de arbitramento, anterior ao lançamento, com o obrigatório contraditório, visto que os dois procedimentos que deveriam ser independentes foram efetuados conjuntamente, suprimindo assim o contraditório no primeiro procedimento.

Alega nesta fase recursal a inexistência de especificação no fundamento legal para a desconsideração da contabilidade da empresa, configurando cerceamento de defesa.

Ainda em sede de Recurso Voluntário, a empresa defende a impossibilidade de exigência da contribuição incidente sobre a comercialização de produto rural (leite *in natura*) com o produtor rural pessoa física, devido sua inconstitucionalidade declarada pelo STF.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça Impugnatória ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram abordadas pelo Impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos

de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa

assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, as matérias abordadas nos primeiros parágrafos deste tópico, além de outras dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas em sede

de impugnação ao lançamento, não poderão ser conhecidas por este Colegiado em virtude da preclusão.

Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

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

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

2.1. DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Alega o Recorrente que a fiscalização da receita federal desconsiderou a contabilidade da empresa, passando a identificar os fatos geradores presumidos a partir da movimentação bancária ilegalmente obtida, ligada a presunções de ordem pessoal não autorizadas em lei;

Sem razão.

No Direito brasileiro, o sigilo bancário corresponde à obrigação imposta às instituições financeiras de conservar em sigilo, em relação a terceiros, as operações ativas e passivas realizadas por seus clientes e correntistas, assim como os serviços a eles prestados, cujo conhecimento detém em razão de sua atividade empresarial, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, configurando infração penal a sua quebra injustificada (art. 38, *caput* e §7º da Lei nº 4.595/64 e artigos 1º e 10 da Lei Complementar nº 105/2001).

Autores de nomeada acentuam que “o sigilo bancário configura-se num concreto dever de conduta de conteúdo negativo, por parte das instituições financeiras, consistente na abstenção de revelar a terceiros fatos captados por ela no exercício de sua peculiar atividade empresarial” (COVELLO, Sergio Carlos. **O sigilo bancário**. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 2001, p.89).

O sigilo bancário, no Brasil, tem sido enquadrado como expressão do direito constitucional à intimidade e à vida privada, na expressão do inciso X do art. 5º da *lex Excelsior*.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

De fato, a partir da publicação da Constituição Federal de 1988, parcela amplamente majoritária da doutrina, com reflexo na jurisprudência dos nossos Tribunais, especialmente o Supremo Tribunal Federal, passou a fazer um silogismo automático do instituto do sigilo bancário com as previsões constitucionais de resguardo da intimidade e da vida privada.

Parcela ínfima da doutrina, todavia, buscou vincular o sigilo bancário ao sigilo de dados previsto no inciso XII do mesmo art. 5º da Carta de 1988, advogando a tese de que a quebra do sigilo bancário deveria sujeitar-se à chamada reserva de jurisdição prevista naquele dispositivo. Contudo, tal corrente doutrinária foi perdendo a pequena força que possuía *ab initio* à medida que os Tribunais Superiores foram sedimentando sua jurisprudência no sentido de que o bem jurídico tutelado pela proteção aviada no inciso XII acima citado restringe-se à comunicação dos dados e não ao conteúdo dos dados *de per se* considerados.

Portanto, tem-se que o preceito proibitivo circunscreve-se à intervenção de terceiro na ação comunicativa de dados e não ao teor dos dados de alguma forma armazenados.

Tal compreensão não se conflita com o entendimento esposado pelo ex Ministro Nelson Jobim, que exortou em interpretação autêntica, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 219.780/PE, Relator Min. Carlos Velloso, DJ de 10/09/1999, com a autoridade de quem participou da Assembleia Nacional Constituinte, relativamente ao inciso XII do art. 5º da Constituição Federal:

“(...) se tivesse alguém naquele momento em que discutia o tema buscado a discussão legislativa à época da Assembleia Nacional Constituinte, (...) se disse lá muito claramente o que se estava protegendo. Estava-se protegendo a comunicação, o ato comunicacional é que se protegia e não o resultado do ato comunicacional. O que era absolutamente proibido e é absolutamente proibido pelo inciso XII, nem mesmo por autorização judicial, é a quebra da comunicação por correspondência, é a quebra da comunicação telegráfica, é a quebra da comunicação de dados, mas não está se protegendo o dado, ou seja, o resultado da comunicação. O que se veda é que alguém intercepte a correspondência, é que alguém intercepte a comunicação telegráfica, é que alguém intercepte a comunicação de dados. Mas o texto constitucional autorizou a interceptação de uma delas só, que é a interceptação telefônica. Esta foi autorizada. Por que não autorizou as outras? Por uma razão muito simples e muito clara à época em que discutia o texto em 1988. É porque das quatro comunicações a telefônica é

a única que não deixa vestígios, em que o resultado da comunicação desaparece instantaneamente, porque não fica registro. Da comunicação por correspondência fica a correspondência, da comunicação por telégrafo fica o telegrama, da comunicação de dados ficam os dados, da comunicação telefônica não fica nada, só fica o registro de que Néelson ligou para Everardo e conversou com ele durante três minutos, mas do conteúdo da comunicação telefônica não fica registro. É por isso, exclusivamente por isso que o texto constitucional autoriza e única e exclusivamente a interceptação da comunicação telefônica autorizada pelo juiz. Única e exclusivamente isto. O resto não há o que mais interceptar-se porque há o registro, remanesce o seu resultado, que é a correspondência, o telegrama e o dado”.

Deflui do exposto que o preceito inserto no inciso XII do art. 5º da Lei Maior não trata de “*sigilo de dados*”, mas, sim, de “*sigilo das comunicações de dados*”, o qual não se confunde com o sigilo bancário, garantia constitucional conexas ao direito à intimidade e à vida privada e proveniente da liberdade de ocultar informações, encontrando respaldo constitucional no inciso X do art. 5º da CF/88.

Provimento recorrente nos julgados das Cortes Constitucionais é o de que o direito à privacidade encontra seu limite no ponto exato onde começa o legítimo interesse público.

Sublinhe-se que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária constitui um dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro, tendo este como um dos seus pilares a dignidade da pessoa humana, devendo, pois, congregar todos os esforços visando à erradicação da pobreza e da marginalização, ao desenvolvimento nacional e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

“O Estado tem não apenas o dever de se abster de praticar atos que atentem contra a dignidade humana, como também o de promover esta dignidade através de condutas ativas, garantindo o mínimo existencial para cada ser humano em seu território. O homem tem a sua dignidade aviltada não apenas quando se vê privado de alguma das suas liberdades fundamentais, como também quando não tem acesso à alimentação, educação básica, saúde, moradia, etc.” (SARMENTO, Daniel. A Ponderação de Interesses na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, pag.71)

Nesse papel de garantidor do bem estar social e fomentador do desenvolvimento nacional, assume extrema relevância para o Estado o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, o qual, diante da questão do sigilo bancário do direito, conduz a uma colisão entre princípios, em que o segundo deve ceder diante do primeiro, com base na prevalência do interesse público sobre o privado.

Com efeito, se o Ordenamento Jurídico negar efetividade ao princípio da capacidade contributiva estampado no §1º do art. 145 da Epístola Constitucional, culminará por municiar mecanismos à parcela mais rica da população para proceder à indesejável e ilegal subtração dos recursos financeiros ao financiamento do Estado, os quais se destinariam à

consolidação dos fundamentos e realização dos objetivos assentados nos artigos 1º e 3º da Lei Soberana.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Na visão de Canotilho, "A segurança existencial do Estado é um bem legitimador de importantes restrições aos direitos fundamentais, que pode conduzir à flexibilização do exercício de certos direitos fundamentais, em louvor à ordem constitucional democrática". (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. Coimbra: ed. Almedina, 1992, pag. 633)

A doutrina do mestre lusitano não destoa do escólio de Norberto Bobbio (*in* A Era dos Direitos. Rio de Janeiro, ed. Campus, 1992, pag. 2040) :

“Dois direitos fundamentais, mas antinômicos, não podem ter, um e outro, um fundamento absoluto, ou seja, um fundamento que torne um direito e o seu oposto, ambos, inquestionáveis e irresistíveis. Aliás, historicamente, a ilusão do fundamento absoluto de alguns direitos estabelecidos foi um obstáculo à introdução de novos direitos... O fundamento absoluto não é apenas uma ilusão; em alguns casos, é também um pretexto para defender posições conservadoras...”

Enfim, o dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e se identifica com a concepção principiológica de Estado Democrático de Direito. De outro eito, a cidadania é informada pela ideia de solidariedade que ampara os direitos fundamentais e os sociais, os quais são usufruídos solidariamente eis que mantidos por deveres de solidariedade, dentre os quais o de pagar tributos.

Visando a brindar máxima efetividade aos objetivos do Estado Brasileiro, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, versando sobre sigilo bancário e instituindo um conjunto de medidas destinadas ao enrijecimento da fiscalização tributária, fornecendo-lhe instrumentos de combate à sonegação e evasão fiscal.

Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§1º São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar:

- I – os bancos de qualquer espécie;*
- II – distribuidoras de valores mobiliários;*
- III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários;*
- IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos;*
- V – sociedades de crédito imobiliário;*
- VI – administradoras de cartões de crédito;*
- VII – sociedades de arrendamento mercantil;*
- VIII – administradoras de mercado de balcão organizado;*
- IX – cooperativas de crédito;*
- X – associações de poupança e empréstimo;*
- XI – bolsas de valores e de mercadorias e futuros;*
- XII – entidades de liquidação e compensação;*
- XIII – outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional.*

(...)

§3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados; (grifos nossos)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

§4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes:

- I – de terrorismo;*
- II – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;*
- III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado a sua produção;*
- IV – de extorsão mediante sequestro;*
- V – contra o sistema financeiro nacional;*
- VI – contra a Administração Pública;*
- VII – contra a ordem tributária e a previdência social;*
- VIII – lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores;*

IX – praticado por organização criminosa.

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

- I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;*
- II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;*
- III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;*
- IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;*
- V – contratos de mútuo;*
- VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;*
- VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;*
- VIII – aplicações em fundos de investimentos;*
- IX – aquisições de moeda estrangeira;*
- X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;*
- XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior;*
- XII – operações com ouro, ativo financeiro;*
- XIII - operações com cartão de crédito;*
- XIV - operações de arrendamento mercantil; e*
- XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.*

§2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Art. 11. O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida em decorrência da quebra de sigilo de que trata esta Lei Complementar responde pessoal e diretamente pelos danos decorrentes, sem prejuízo da responsabilidade objetiva da entidade pública, quando comprovado que o servidor agiu de acordo com orientação oficial.

Deflui da dicção dos preceitos encartados no §3º do art. 1º e nos artigos 5º e 6º da LC nº 105/2001 que a prestação regular de informações à administração tributária, na forma desses dispositivos, não se configura violação ao dever de sigilo imposto às instituições financeiras, mas, tão somente, uma exceção ao manto de proteção da garantia do sigilo bancário, o qual, conforme já anteriormente abordado, não possui caráter absoluto, cedendo ao interesse público maior, em atenção ao princípio da ponderação dos interesses, sendo preservado por certo conteúdo nuclear mínimo da garantia constitucional ora flexibilizada, haja vista que o dever de sigilo passa a alcançar, igualmente, as autoridades e os agentes fiscais tributários, os quais não podem dele se descuidar, sob pena de responsabilidade pessoal e funcional, a teor do §5º do art. 5º, do Parágrafo Único do art. 6º e art. 11, todos do Pergaminho Legal em realce.

Não procede a todo ver a alegação de “impossibilidade de utilização dos extratos bancários com base na Lei Complementar nº 105/2001”.

A uma, porque a obtenção das informações nas quais se fundou o arbitramento não teve por fundamento os preceitos normativos fixados na Lei Complementar nº 105/2001, como assim quer fazer crer, equivocadamente, o Recorrente.

Os extratos bancários de onde foram extraídas as informações que forneceram esteio à apuração da base de cálculo por aferição indireta foram fornecidos espontaneamente pelo Recorrente, em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 02 e 03 a fls. 69/72, e não obtido diretamente das instituições bancárias.

A duas, porque não está presente no caso em exame, qualquer quebra de sigilo bancário.

O dever de sigilo bancário é da Instituição Financeira e não da empresa, inexistindo qualquer óbice no Ordenamento Jurídico Pátrio que vede o fornecimento de informações sigilosas da empresa para o Fisco.

O que as normas constitucional e legal visam a prevenir é a revelação, pelas instituições financeiras a terceiros, de informações sigilosas das pessoas físicas ou jurídicas relativas às suas operações ativas e passivas e sobre os serviços prestados, captados pelas

referidas instituições no exercício de sua peculiar atividade empresarial. Tal circunstância não se encontra presente no caso em exame, não havendo que se falar em quebra de sigilo bancário.

A três, porque as informações obtidas pelos agentes fiscais não ultrapassaram as fronteiras da administração tributária, permanecendo cobertas pelo sigilo fiscal, em atenção ao §5º do art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001 e art. 198 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela LC nº 104/2001)

§1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela LC nº 104/2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela LC nº 104/2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela LC nº 104/2001)

§2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela LC nº 104/2001)

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela LC nº 104/2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela LC nº 104/2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela LC nº 104/2001)

A quatro, porque o art. 33 da Lei nº 8.212/91 estabelece a prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos seus Auditores-Fiscais, de examinar a contabilidade das empresas, ficando estas obrigadas a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias e a prestar todos os esclarecimentos e informações formalmente solicitados, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los, a teor do art. 195 do CTN.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas

à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

(...)

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

A cinco, porque mesmo que a obtenção de informações tivesse por amparo jurídico a Lei Complementar nº 105/2001, o que, conforme já demonstrado, não é o caso, o

inciso V do §3º do art. 1º dessa lei estabelece que não constitui violação do dever de sigilo a revelação de informações sigilosas com o consentimento dos interessados. No caso em debate, a intimação para a apresentação dos extratos bancários foi dirigida, diretamente, ao Sr. Arlindo Alves de Oliveira, sócio administrador da empresa, que providenciou os extratos à Fiscalização, circunstância que denota o consentimento do interessado.

Ademais, a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º da Lei Complementar nº 105/2001 não constitui violação ao dever de sigilo, não havendo o Recorrente produzido qualquer prova, tampouco demonstração, de que tais condições de contorno tenham sido inobservadas pelo Fisco Federal.

Consoante previsão legal assentada no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, os agentes fiscais tributários da União poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

No caso em exame, verifica-se que o exame dos extratos bancários do Recorrente deu-se durante o desenvolvimento de procedimento fiscal regular, formalizado mediante Mandado de Procedimento Fiscal, conforme identificação registrada no Termo de Início de Procedimento Fiscal, regularmente recepcionado pelo sujeito passivo.

Por outro lado, a indispensabilidade da medida restou demonstrada em razão da não contabilização da real movimentação financeira e de diversos outros fatos geradores de contribuições previdenciárias na contabilidade do sujeito passivo.

A seis, porque os fatos geradores das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais – transportadores autônomos coletadores de leite -, não foram apurados a partir dos extratos bancários do Sujeito Passivo, mas, sim, do exame das planilhas diárias de coleta de leite e notas fiscais de produtores, onde constavam os nomes dos transportadores autônomos coletadores de leite.

Como tais transportadores não constavam nas folhas de pagamento, tampouco haviam sido declarados nas respectivas GFIP, o Sujeito Passivo, indagado a respeito, apresentou a Fiscalização relação contendo o nome dos transportadores autônomos coletadores de leite e os respectivos valores recebidos mensalmente pelo serviço prestado. De tal relação nominal foram colhidos os fatos geradores e a base de cálculo do Levantamento A1 – Coletadores de Leite, integrante do AIOP conexo.

Adite-se que o fato de a empresa apresentar os Livros Contábeis com omissões em sua movimentação bancária representa infração objetiva às obrigações tributárias acessórias fixadas nos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, e configura-se como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para o lançamento de ofício, mediante aferição indireta da base de cálculo, revertendo em desfavor do sujeito passivo o ônus da prova em contrário, nos termos do permissivo legal encartado nos §§ 3º e 6º do art. 33 acima citado.

Nos lançamentos conexos a este, ante a desconsideração da escrita fiscal pela Fiscalização, pelos justos motivos já abordados neste voto, outro caminho não se abriu aos agentes do Fisco que não a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias então

lançadas por aferição indireta, a partir das informações extraídas dos documentos coletados na empresa ou por esta fornecidos, a saber, notas fiscais de produtor, livros de registro de entrada e saída de mercadoria, relação contendo o nome e os valores recebidos pelos transportadores de leite, dentre outros.

Registre-se que na oportunidade em que teve a empresa de contestar os lançamentos acima referidos, sua impugnação administrativa não ultrapassou a argumentação relativa ao lançamento com utilização de elementos supostamente presumidos, bem como a ocorrência de violação do sigilo fiscal, as quais, conforme demonstrado, não ocorreram nos casos citados, deixando de impugnar, especificamente, o mérito do lançamento, não produzindo as provas necessárias à elisão dos lançamentos tributários que ora nos referimos.

Limitou-se o Autuado a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da autuação em referência, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário.

Optou, a seu risco, por exortar asserções ao vento, as quais se mostraram insuficientes para elidir as imputações que lhe foram infligidas pela Fiscalização previdenciária.

Registre-se por relevante que as obrigações tributárias principais lançadas mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.278.054-7, foram julgadas integralmente procedentes por esta mesma 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, nos termos do Acórdão nº **2302-002.540** - 3ª CÂMARA/2ª Turma Ordinária, de 19 de junho de 2013, proferido nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.003632/2010-11.

Nessa perspectiva, assentado formalmente que os fatos jurídicos ora em debate configuram-se fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes deveriam ter sido, necessariamente, declarados nas GFIP correspondentes, e não o foram.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o §5º do art. 32 do Pergaminho Legal em foco, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, aviu norma sancionatória, prevendo a punição do obrigado, em caso de entrega de GFIP contendo incorreções ou omissões relacionadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, mediante a infligência de pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal.

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 9.528/97)

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97).

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§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 9.528/97).

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

No mesmo sentido, assim dispõem os artigos 225, IV e 284, II do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Regulamento da Previdência Social.

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

(...)

II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, 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 ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, deduz-se de forma hialina que cada apresentação de GFIP com omissões/incorreções representa uma infração independente, a qual sofrerá a punição prevista na lei de forma isolada das demais.

Assim, ainda que a sanção a todas as infrações representativas de cada uma das competências apuradas pela fiscalização seja lançada mediante um único Auto de Infração, o valor da multa a ser estipulada para cada infração (competência) tem que ser calculada individualmente mediante a aplicação, na íntegra, da memória de cálculo estabelecida no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e, ao fim, devidamente somadas.

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

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.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

No caso em apreço, o valor mínimo acima referido acima foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n° 333, de 30 de junho de 2010.

Procedente, portanto, o lançamento tributário levado ora a cabo pela Autoridade Fiscal Fazendária.

2.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

*Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades,
Muda-se o ser, muda-se a confiança;
Todo o mundo é composto de mudança,
Tomando sempre novas qualidades.*

*Continuamente vemos novidades,
Diferentes em tudo da esperança;
Do mal ficam as magoas na lembrança,
E do bem (se algum houve) as saudades.*

*O tempo cobre o chão de verde manto,
Que já cuberto foi de neve fria,
E enfim converte em choro o doce canto.*

*E, afora este mudar-se cada dia,
Outra mudança faz de mor espanto,
Que não se muda já como soia.*

Luis de Camões

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja

análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir,

sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de

*outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.278.060-1, CFL 68, tratando-se o caso nele versado de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.278.060-1, CFL 68, ser recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.