



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

Processo n° 13509.000068/2011-81
Recurso n° 002.768 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.768 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2013
Matéria OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - AI CFL 68
Recorrente OLDESA ÓLEO DE DENDÊ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 10/12/2001

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

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei n° 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em 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), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI N° 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

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

Recurso 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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 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), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de Apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000.

Data de lavratura do Auto de Infração: 12/10/2001.

Data de Ciência do Auto de Infração: 12/10/2001,

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Seção de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva em Santo Antonio de Jesus/BA que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo Sujeito Passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 35.370,691-4, decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter apresentado GFIP referentes às competências inclusas no período de apuração suso indicado 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, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 05/07.

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, foram omitidos nas GFIP em relevo os fatos geradores de contribuições previdenciárias consubstanciados nas remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados contribuintes individuais, as quais se houveram por apuradas a partir do exame dos Livros Razão e listagem do Razão.

As obrigações tributárias principais referentes a esses mesmos fatos geradores houveram-se por lançadas mediante a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.370.694-9, lavrada na mesma ação fiscal.

Informa o auditor fiscal autuante que a multa foi aplicada em conformidade com o art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Assim, a multa para cada competência corresponde a 100% (cem por cento) do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas ou do valor que seria devido no período em que houvesse a substituição tributária e que não foram declaradas, sendo limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, atualizados pela Portaria MPAS nº 1.987, de 04 de junho de 2001.

Inconformada, a Autuada apresentou impugnação no prazo normativo, a fls. 17/19.

A Seção de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva em Santo Antonio de Jesus/BA proferiu Decisão Administrativa de 1ª Instância aviada na Decisão-Notificação nº 04-425/116/2002, a fls. 20/23, julgando procedente o lançamento em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi notificado da Decisão de Primeira Instância Administrativa acima referida no dia 29/10/2002, conforme Aviso de Recebimento a fl. 26.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário a fl. 32, concentrando sua inconformidade na alegação de que o valor consolidado na NFLD nº 35.370.694-9, que promoveu o lançamento da obrigação principal relativa aos mesmos fatos geradores objeto deste Auto de Infração, foi reduzido em sede de defesa administrativa de R\$ 60.835,83 para R\$ 6.693,02 (principal = R\$ 4.362,64 + juros e multa = R\$ 2.330,38), requerendo, ao fim, que o valor da multa a que se refere a Decisão-Notificação nº 04-425/116/2002, a fls. 20/23, fosse reduzido para R\$ 6.693,02.

Em atenção às alegações e pedidos formulados pelo Autuado em sede de Recurso Voluntário, o Serviço de Fiscalização baixou o feito em Diligência Fiscal e, considerando que os lançamentos constantes na NFLD nº 35.370.694-9 foram julgados procedentes em parte pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, mediante a Decisão-Notificação nº 04-425.4/117/2004, retificou o valor da multa aplicada no vertente Auto de Infração, de acordo com os novos valores remanescentes naquela NFLD, ilustrados no Discriminativo Analítico de Débito a fls. 42/46, conforme tabela de apuração da multa aplicada a fl. 48.

Nessa perspectiva, em razão da retificação *ex officio* promovida pela Fazenda Pública, a Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA emitiu a Decisão-Notificação nº 04.401.4/0515/2006, a fls. 50/55, julgando procedente em parte o lançamento tributário ora em litígio, e retificando o crédito tributário lançado na forma exposta na suso mencionada tabela de apuração da multa aplicada a fl. 48.

O Sujeito Passivo tomou ciência do teor da Decisão-Notificação nº 04.401.4/0515/2006 acima referida no dia 08/01/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl.

61, deixando transcorrer *in albis* o prazo normativo sem interpor Recurso Voluntário Complementar em face dessa nova decisão, conforme assim atesta Despacho a fl. 63.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DA TEMPESTIVIDADE

O Sujeito Passivo foi valida e eficazmente cientificado da Decisão-Notificação nº 04-425/116/2002 em 29/10/2002. Havendo sido o Recurso Voluntário protocolizado no dia 13 de novembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos 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 RETIFICAÇÃO DO VALOR DA MULTA

O Recorrente alega que o valor consolidado na NFLD nº 35.370.694-9, que promoveu o lançamento da obrigação principal relativa aos mesmos fatos geradores objeto deste Auto de Infração, foi reduzido em sede de defesa administrativa de R\$ 60.835,83 para R\$ 6.693,02 (principal = R\$ 4.362,64 + juros e multa = R\$ 2.330,38), requerendo, ao fim, que o valor da multa a que se refere a Decisão-Notificação nº 04-425/116/2002, a fls. 20/23, fosse reduzido para R\$ 6.693,02.

Oooops. Deve ter ocorrido algum curto-circuito na comunicação.

Compulsando os autos, com a máxima atenção à cópia da Decisão-Notificação nº 04-425/116/2002, a fls. 20/23, proferida nos autos do Processo Administrativo Fiscal em que se debate a procedência da NFLD nº 35.370.694-9, a qual promoveu o lançamento tributário da obrigação principal relativa aos mesmos fatos geradores objeto deste Auto de Infração, constatamos que o montante apurado naquela NFLD, após a decisão de 1ª Instância, não foi reduzido de R\$ 60.835,83 para R\$ 6.693,02 (principal = R\$ 4.362,64 + juros e multa = R\$ 2.330,38), como assim alega o Recorrente em sede de Recurso Voluntário, mas, sim, para R\$ 50.453,55 (principal + multa + juros moratórios).

A Tabela de Apuração da Multa Aplicada, ilustrada a fls. 48 dos presentes autos, expõe o montante da contribuição previdenciária devida (Vlr. Devido) em cada competência, após a retificação do crédito tributário decorrente da Decisão-Notificação nº 04-425/116/2002, na forma assentada no Discriminativo Analítico de Débito a fls. 42/46, assim como o valor da multa a ser aplicada em cada competência, já considerando a retificação levada a efeito no lançamento aviado na NFLD nº 35.370.694-9.

Nessa prumada, verifica-se que o valor global da multa a ser impingida ao Autuado remonta à cifra de R\$ 31.466,08 e não R\$ 4.362,64 como assim alega o Recorrente em sede de Recurso Voluntário.

Atente-se que, em razão da retificação do débito lançado mediante a NFLD nº 35.370.694-9, ocorrida em sede de impugnação administrativa, o valor a multa a ser aplicada mediante o vertente Auto de Infração foi reduzido para R\$ 31.466,08, conforme memória de cálculo ilustrada a fl. 48, evento jurídico que motivou a emissão da Decisão-Notificação nº 04.401.4/0515/2006, a fls. 50/55, a qual julgou procedente em parte o lançamento tributário ora em litígio, e retificando o valor da multa para R\$ 31.466,08, exatamente na forma exposta na suso mencionada tabela de apuração da multa aplicada a fl. 48.

Devidamente cientificado do teor da Decisão-Notificação nº 04.401.4/0515/2006, no dia 08/01/2012, o Sujeito Passivo deixou escoar o prazo que lhe fora concedido pela lei processual sem se manifestar nos autos, não contestando, tampouco fazendo acostar aos autos qualquer elemento de convicção hábil a demonstrar que os valores calculados pela Fazenda Pública não eram condizentes com a realidade.

Nesse contexto, considerando que os valores da multa ora aplicada, retificados pela Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA, encontram-se em harmonia com os montantes apurados/retificados na NFLD nº 35.370.694-9 e com o mecanismo de cálculo fixado no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e considerando que o Autuado, ciente do novo cálculo da multa, não impugnou a exigência, pugnamos por negar provimento ao pedido formulado pelo Recorrente em seu Recurso Voluntário a fls. 32 dos presentes autos, em virtude da carência de fundamentação probatória.

2.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado, ou que a apresentar com incorreções ou omissões será

intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 RFB 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, 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, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

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

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao Sujeito Passivo ser recalculada, tomando-se em consideração, além da retificação do débito aviada na Decisão-Notificação nº 04.401.4/0515/2006, também as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, este último, 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.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.