



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

Processo nº 13607.000861/2009-57
Recurso nº 003.551 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.551 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - AI CFL 68
Recorrente PROMAFER PROJETOS E MANUTENÇÃO FERROVIÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/07/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. INVESTIGAÇÃO DE BOA-FÉ, DOLO OU CULPA DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

É juridicamente irrelevante para a caracterização da legalidade, legitimidade e procedência da autuação o exame do elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que haja desaguado no descumprimento das obrigações acessórias previdenciárias que deram ensejo à lavratura do Auto de Infração correspondente.

AIOA. MULTA. RELEVAÇÃO/ATENUAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

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 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 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.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTIPLICIDADE. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS DISTINTAS OU DIVERSAS. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Inexiste *bis in idem* na multiplicidade de autuações numa mesma ação fiscal desde que cada Auto de Infração de Obrigação Acessória individualmente considerado seja decorrente de descumprimento de obrigação tributária acessória distinta e diversa.

A aplicação de penalidades isoladas serão formalizadas em autos de infração distintos para cada penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.

A propositura de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual verse o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme determinado pelo §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se no Recurso houver matéria distinta daquela discutida no processo judicial.

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, devendo a multa aplicada ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, 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.

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),

Processo nº 13607.000861/2009-57
Acórdão n.º **2302-003.551**

S2-C3T2

Fl. 348

André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

Relatório

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2003

Data da lavratura da NFLD: 14/07/2004.

Data da Ciência da NFLD: 14/07/2004.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Curitiba/PR que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 35.524.721-6, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 06/09.

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.

Informa a Fiscalização que no período de janeiro de 1999 até junho/2000 não houve por declarado nas GFIP o valor da retirada *pro labore* do sócio gerente Célio Maciel de Oliveira, e no período de 07/2000 a 01/2001 e de 03/2001 a 12/2002 o valor da citada retirada a título de *pro labore* foi declarado a menor, conforme demonstrativo a fl. 12.

Também não foram declarados nas GFIP os valores pagos referentes a fretes e carretos efetuados por pessoas físicas – segurados contribuintes individuais, conforme exposto no discriminativo a fl. 13.

Não houve, igualmente, a declaração nas GFIP correspondentes dos valores das remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, conforme ilustrado no discriminativo a fls. 14/18, bem como a remuneração de segurados empregados, apurados com base em lançamentos contábeis e recibos de pagamentos, conforme arrolamento a fls. 19/20.

A Fiscalização apurou, ainda, diferenças de remuneração de segurados empregados constantes nas folhas de pagamento, mas declaradas a menor nas GFIP correspondentes. Tais diferenças resultam do fato de a Autuada ter declarado em suas GFIP ser optante do SIMPLES, apesar de haver sido formalmente excluída desse sistema simplificado de tributação desde 01/03/1999.

Consta dos autos que a empresa, inconformada com a exclusão do Simples, ajuizou a Ação Ordinária Declaratória nº 2003.38.00.012530-9 perante a 20ª Vara Federal –

TRF1, contestando a exclusão do SIMPLES, cuja liminar requerida houve-se por rejeitada em 11/03/2003.

A multa aplicada corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados somados em relação aos estabelecimentos da empresa onde houve a omissão do fato gerador na competência considerada, observando-se os limites mensais, conforme previsão no art 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, c/c art. 284, inciso II, do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e art 373, com o valor mínimo de R\$ 1.035,92, atualizado pela Portaria MPS nº 479, de 07/05/2004, conforme Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fls. 10/11.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 80/90.

A Diretoria da Receita Previdenciária/Gerência Executiva em Contagem/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada na Decisão-Notificação nº 11.022-0/0211/2004, a fls. 119/123, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 07/10/2004, conforme Aviso de Recebimento a fl. 125.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 127/135, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a empresa é optante pelo SIMPLES desde sua constituição;
- Que impugnou, na via administrativa, a exclusão do SIMPLES e, indeferido o recurso, ajuizou ação declaratória, a qual se encontra em Grau de recurso perante o TRF da 1ª Região;
- Que estando a Recorrente enquadrada sob o regime fiscal do SIMPLES e, estando tal questão *sub judice*, não subsistem as relações jurídicas apontadas;
- Que a infração que se cometeu, ocorreu de forma involuntária. Ausente, portanto, o elemento volitivo, já que a empresa estava sob o regime do SIMPLES, o ânimo em transgredir a norma ou obter vantagem, suficiente para caracterizar a boa fé da Recorrente;
- Que se verifica no caso a presença de circunstâncias previstas no art. 291 do Decreto 3048/99. Manifesta a boa-fé do recorrente, pois a própria irregularidade encontra-se sanada a tempo, antes do julgamento da defesa, restam caracterizadas as atenuantes mencionadas, o que autoriza a autoridade fiscal a relevar ou atenuar a multa;

- Que a não apresentação da GFIP já foi base da multa imposta por ocasião da NFLD AI - 35.524.722-4, 35.524.725-9, 35.524.726-7 e 35.524.721-6, o que evidencia o excesso nas multas aplicadas, e a duplicidade de crédito tributário gerado a partir da mesma infração, qual seja, a não apresentação da GFIP;

Ao fim, requer que a Decisão de 1ª Instância Administrativa seja reformada para se declarar a tributação indevida, bem como para que a multa imposta seja relevada.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme atesta documento a fl. 271.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

O Recorrente alega que a empresa é optante pelo SIMPLES desde sua constituição. Aduz que, ao requerer emissão de certidão, em 26/10/2001, recebeu a informação de que estava excluída do SIMPLES desde 01/03/99.

Argumenta que impugnou, na via administrativa, a exclusão do SIMPLES e, indeferido o recurso, ajuizou ação declaratória, a qual se encontra em Grau de recurso perante o TRF da 1ª Região.

Argumenta, na sequência que, estando a Recorrente enquadrada sob o regime fiscal do SIMPLES e, estando tal questão *sub judice*, não subsistem as relações jurídicas apontadas.

As matérias atinentes à exclusão da empresa do Simples Nacional não poderão ser conhecidas por este Sodalício, uma vez que, em tal louvor, abdicou tacitamente o Recorrente de debatê-la na esfera administrativa, ao ingressar na Instância Judicial – TRF da 1ª Região, com ação declaratória mediante a qual requer o restabelecimento do seu direito subjetivo à opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

Assentado que a citada medida judicial versa sobre a mesma matéria tratada na vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, e que a decisão proferida na Instância Judicial subjuga qualquer outra exarada na esfera administrativa, adquirindo inclusive o atributo da coisa julgada formal e material, resulta que, qualquer que seja o *verdictum* proferido por esta Corte Administrativa acerca da matéria objeto do litígio será tido como letra morta diante da decisão judicial transitada em julgado.

A releitura da norma encartada no §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, numa interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual, conduz ao entendimento de que a propositura de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo, importa renúncia dos

beneficiários acobertados pelos resultados de tal demanda ao direito de recorrer na esfera administrativa e à desistência do eventual recurso interposto.

Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

Cumpra 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.

Dessarte, não tendo o Órgão Julgador de 1ª Instância conhecido da impugnação na parte atinente às matérias ora em realce, inexistindo conseqüentemente decisão anterior a respeito do tema em pauta, não pode o órgão *ad quem* se pronunciar sobre questões antes não conhecidas, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

A matéria em apreço já foi reiteradamente enfrentada, em situações pretéritas idênticas, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dando ensejo à edição da Súmula nº 1, cujo Verbete transcrevemos adiante:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial invocada pelo Recorrente sobre o seu direito de participação no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, inviável se torna o seu conhecimento por esta Corte, que restringirá sua apreciação e julgamento, tão somente, sobre as questões não incluídas na ação judicial em relevo.

Dessarte, pugnamos igualmente pelo não conhecimento dos temas levados à apreciação do Poder Judiciário, e reiterados no vertente Instrumento Recursal interposto perante este Colegiado, com fundamento no preceito insculpido no art. 126, §3º da Lei nº

8.213/91, em interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual.

Reitere-se que a renúncia ora em voga independe de ato volitivo da parte, ou mesmo da vontade psicológica do Recorrente. Ela decorre *ex lege*, e de forma objetiva, independentemente do motivo ou do tempo em que a demanda tenha sido ajuizada perante o poder judiciário.

Tal conclusão não colide com as diretivas positivadas no art. 35 da Portaria RFB nº10.875/2007, *in verbis*:

Portaria RFB nº10.875, de 16 de agosto de 2007.

Art. 35. A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto, importa em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.

Parágrafo único. Quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.

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

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, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Preliminarmente, de acordo com o documento a fls. 93 dos Autos, a empresa Recorrente encontra-se excluída do Simples desde 01/03/1999.

De acordo com a argumentação consignada a fls. 259 do instrumento de Recurso Voluntário, a empresa “*Impugnou o ato na via administrativa e, indeferido o recurso,*

propôs ação declaratória, na qual quer o restabelecimento de seu direito subjetivo. A ação Judicial encontra-se em grau de recurso junto ao TRF – 1ª Região”.

Nessas circunstâncias, havendo se encerrado as hipóteses recursais na via administrativa, parte-se da premissa que a Recorrente não se encontra albergada pelo regime de tributação previsto no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, devendo sujeitar-se, portanto, ao regime de tributação ordinário de contribuições previdenciárias previsto na Lei nº 8.212/91. Nessas específicas condições é que se houve por operado o lançamento tributário ora em litígio.

2.1. DA CONDUTA INFRACIONAL

O Recorrente alega que estando enquadrada sob o regime fiscal do SIMPLES e, estando tal questão *sub judice*, não subsistem as relações jurídicas apontadas.

Sem razão.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, os artigos 32 e 33 da citada lei de custeio da Seguridade Social estabeleceram uma série de obrigações instrumentais a serem observadas pela empresa, dentre elas, a obrigação instrumental positiva de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, além do dever jurídico de exhibir ao Fisco todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, bem como o de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis do seu interesse, na forma por ele estabelecida, e os esclarecimentos necessários à fiscalização.

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)

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando

obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, 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.
(grifos nossos)

Tal obrigação acessória evidencia-se como contínua, não se extinguindo com a mera apresentação do documento em tela nos meses anteriores. Em assim sendo, a entrega da GFIP em um determinado mês não exime nem dispensa o obrigado a efetuar a mesma entrega na competência seguinte, ainda que as informações a serem declaradas sejam exatamente as mesmas informadas na declaração do mês anterior.

Outro não é o Direito positivado no ART. 225, IV, 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;

Não se mostra demasiado enaltecer que o dever instrumental de informar mensalmente nas GFIP todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e de outras informações de interesse da Autarquia Previdenciária Federal não se revela como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as GFIP equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou

transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Não pode deixar de ser citado que das disposições insculpidas no §3º do art. 113 do *codex* tributário emerge a natureza objetiva do Auto de Infração de Obrigação Acessória, na medida em que o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

Assim, a mera opção pelo SIMPLES e/ou pelo SIMPLES NACIONAL não possui o condão de eximir a empresa da obrigação acessória de informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, todos os fatos geradores das contribuições sociais arrecadadas pelo INSS.

Isso porque o dever instrumental de informar mensalmente à RFB, por intermédio de GFIP, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da Autarquia Previdenciária Federal abraça igualmente todas as empresas, inclusive aquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

Ademais, a empresa Recorrente houve-se por excluída do SIMPLES em 01/03/1999. Impugnou o Ato de Exclusão do Simples na via administrativa, porém teve seu recurso indeferido.

Não satisfeita, ajuizou Ação Ordinária Declaratória nº 2003.38.00.012530-9 perante a 20ª Vara Federal – TRF1, contestando a exclusão do SIMPLES, cuja liminar requerida houve-se por rejeitada em 11/03/2003.

Em sede de Recurso, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região não proveu a apelação da Autora, conforme ementa que se vos segue:

APELAÇÃO CÍVEL 2003.38.00.012530-9/MG

Apelante: PROMAFER - PROJETOS E MANUTENCAO FERROVIARIA LTDA

Apelada: FAZENDA NACIONAL

E M E N T A

TRIBUTÁRIO. SIMPLES. ARTIGO 9º, INCISO XIII, DA LEI 9.317/96. SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS NA ÁREA DE MANUTENÇÃO MECÂNICA, ELÉTRICA, DE TELECOMUNICAÇÕES E FERROVIAS. NÃO VEDAÇÃO.

1. As atividades profissionais relativas à prestação de serviços na área de manutenção mecânica, elétrica, telecomunicações e serviços ferroviários, perícias e consultorias em geral encontram-se inseridas nas hipóteses previstas no inciso XIII do artigo 9º da Lei 9.317/96, em que a vinculação ao SIMPLES é vedada. Não é admissível, portanto, a sua tributação sob a forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

2. *“Legítima a exclusão do SIMPLES se constante no objeto social da pessoa jurídica o exercício de atividade (consultoria) vedada expressamente nos termos do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96” (AC 2005.43.00.003131-1/TO, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.234 de 27/11/2009).*

3. *Apelação não provida.*

Em resumo: Administrativamente, a empresa encontra-se excluída do SIMPLES desde 1º de março de 1999, mediante decisão definitiva da qual não cabe mais recurso nessa instância.

A empresa, igualmente, até o presente momento, não possui qualquer provimento judicial que exclua ou suspenda os efeitos da citada exclusão, sendo certo que os Atos Administrativos gozam do atributo da auto-executoriedade.

No caso em exame, exsurge das provas e circunstâncias descritas nos autos que a empresa autuada deixou de informar em suas GFIP, no período de janeiro de 1999 até junho/2000, o valor da retirada *pro labore* do sócio gerente Célio Maciel de Oliveira, enquanto que, no período de 07/2000 a 01/2001 e de 03/2001 a 12/2002, o valor da citada retirada a título de *pro labore* foi declarado a menor, conforme demonstrativo a fl. 12.

Também não foram declarados nas GFIP os valores pagos referentes a fretes e carretos efetuados por pessoas físicas – segurados contribuintes individuais, conforme exposto no discriminativo a fl. 13.

Não houve, igualmente, a declaração nas GFIP correspondentes dos valores das remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, conforme ilustrado no discriminativo a fls. 14/18, bem como a remuneração de segurados empregados, apurados com base em lançamentos contábeis e recibos de pagamentos, conforme arrolamento a fls. 19/20.

A Fiscalização apurou, ainda, diferenças de remuneração de segurados empregados constantes nas folhas de pagamento, mas declaradas a menor nas GFIP correspondentes. Tais diferenças resultam do fato de a Autuada ter declarado em suas GFIP ser optante do SIMPLES, apesar de haver sido formalmente excluída desse sistema simplificado de tributação desde 01/03/1999.

Merece ser mencionado que a obrigação principal referente aos fatos geradores de que trata o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória foi objeto de lançamento tributário na mesma ação fiscal, sendo o crédito tributário constituído mediante a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.723.915-6, de 14/07/2004, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 13607.000862/2009-00, o qual foi julgado integralmente procedente por esta mesma 2ª Turma Ordinária, em julgamento realizado em 22 de janeiro de 2014, nos termos do Acórdão nº 2302-002.934 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, cujo Acórdão restou assim redigido:

Acórdão nº 2302-002.934 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária

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 Voluntário e, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008, c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96). Por maioria de votos não foi acolhida a preliminar de decadência examinada de ofício, vencidos os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam aplicar-se ao caso o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

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, aviou 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 inflicção 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>

acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo
-------------------------	---------------------

§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, dessume-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 MPS nº 479, de 04/07/2004, equivalente a R\$ 1.035,92 (Hum mil e trinta e cinco reais e noventa e dois centavos).

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

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.

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, 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, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

2.3. DA RELEVAÇÃO / ATENUAÇÃO DA MULTA.

O Recorrente argumenta que se verifica no caso a presença de circunstâncias previstas no art. 291 do Decreto 3048/99. Manifesta a boa-fé do recorrente, pois a própria irregularidade encontra-se sanada a tempo, antes do julgamento da defesa, restam caracterizadas as atenuantes mencionadas, o que autoriza a autoridade fiscal a relevar ou atenuar a multa.

A Lei nº 8.212/91 foi editada com o propósito de disciplinar a organização da Seguridade Social, bem como o seu Plano de Custeio, mediante a instituição de obrigações tributárias ditas principais e acessórias, na estruturação engendrada pelo art. 113 do CTN.

No que pertine aos deveres tributários adjetivos, estabelece o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Ao tratar das circunstâncias atenuantes da infração, no capítulo reservado às infrações, o Regulamento da Previdência Social, por seu art. 291, estabeleceu que a multa aplicada por infração à legislação previdenciária poderia ser relevada se o infrator, no prazo de impugnação, houvesse corrigido a falta e formulasse pedido para tanto, desde que satisfizesse, cumulativamente, as condições de ser infrator primário e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante.

Regulamento da Previdência Social

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032/2007)

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032/2007) (grifos nossos)

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

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

Constata-se que entre os requisitos essenciais elencados pelo RPS para a relevação da multa está a necessidade de o infrator ter efetivamente realizado, ainda no prazo de defesa, a correção da falta que deu ensejo à lavratura do postado Auto de Infração, e ainda, nesse mesmo interregno temporal, ter formulado pedido formal de relevação da multa à administração tributária.

Ocorre que, compulsando os autos, não identificamos qualquer elemento que pudesse ao menos indicar ter sido a infração corrigida no prazo assinalado pela lei.

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu acórdão, apreciando as alegações de defesa e os elementos de prova contidos nos autos, já havia rechaçado a pretensão do Impugnante ao fundamento de que o requisito do §1º do art. 291 do RPS referente à correção da falta não havia sido atendido.

“3.6. No que se refere ao pedido de relevação da penalidade, não há condição de sua procedibilidade uma vez que o requisito do §1º do art. 291 do RPS referente à correção da falta não foi atendido. A empresa se limita a afirmar que a falta será sanada, mas, não trouxe aos autos, até este momento, as provas de sua alegação”.

Nada obstante, retorna à carga o Recorrente, agora em grau de Recurso Voluntário, formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, como que não acreditando nos fundamentos aduzidos pela DRJ, sem acostar aos autos qualquer elemento de convicção, tão menos indícios de prova material, com aptidão a demonstrar a efetiva correção da falta dentro do prazo de impugnação.

A prática de se “ganhar no grito” conheceu sua primazia nas partidas de futebol realizadas fora dos estádios, conhecidas coloquialmente como “peladas de várzea”, nas quais o time da casa, ou aquele cujos jogadores eram dotados de um volume mais avantajado de bíceps e tríceps, impunham na partida o regramento e/ou a interpretação das ocorrências de jogo que mais lhe convinham, mesmo que contrários às regras oficiais do futebol estatuídas pela International Football Association Board da FIFA.

Mas no Processo Administrativo Fiscal a Charanga toca num tom diferente.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do PAF cujo mecanismo de contradita às autuações do Fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir.

Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Nas oportunidades em que teve para se manifestar nos autos do processo, em sede de Impugnação e agora, em grau de Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo não honrou produzir as provas necessárias à contradita das razões erigidas pelo Órgão Julgador *a quo* para o não acatamento de suas pretensões de defesa, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe pesava e lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Tal vazio, não permite a lei que seja preenchido com alegações filosóficas ou principiológicas, tampouco com argumentações de fatos e de ações desprovidas de esteio em indício de prova material idônea.

Ostentando a presunção de veracidade dos Atos Administrativos eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não

adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo do Auto de Infração em debate.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

Conforme detalhadamente esclarecido, não basta para a fruição do benefício em realce ser a empresa infratora primária e não ter ela incorrido em circunstâncias agravantes. Para tanto, é necessária observância cumulativa de todos os requisitos essenciais fixados na lei. Assim, não estando esses efetivamente cumpridos, não permite a lei que a empresa infratora seja agraciada com a relevação/atenuação da penalidade ora em debate, em virtude do não adimplemento de condição essencial.

2.4. DO ALEGADO EXCESSO DE AUTUAÇÃO

O Recorrente alega que a não apresentação da GFIP já foi base da multa imposta por ocasião da NFLD AI - 35.524.722-4, 35.524.725-9, 35.524.726-7 e 35.524.721-6, o que evidencia o excesso nas multas aplicadas, e a duplicidade de crédito tributário gerado a partir da mesma infração, qual seja, a não apresentação da GFIP.

Não procede.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Título que versa sobre as Obrigações Tributárias, estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

Código Tributário Nacional

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

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

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

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

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

De acordo com o assentamento legal, a obrigação tributária principal consiste no pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, assim entendida a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Já no tocante às obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, estas consubstanciam-se em deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

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

No que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

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)

(...)

§3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV.

§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).

§6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou

omissas, limitadas aos valores previstos no §4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

No que pertine aos deveres tributários adjetivos, estabelece o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Nesse contexto, cabe-nos registrar, que são cabíveis de serem aplicadas, numa mesma ação fiscal, uma multiplicidade de Autos de Infração por descumprimento objetivo de obrigações tributárias acessórias, desde que tais deveres instrumentais sejam distintos e diversos entre si.

A determinação de lavratura de autos de infração ou notificações de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade, para a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada, houve-se por assentada, expressamente, no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

§1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

§2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

§3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

No caso em apreciação, na mesma ação fiscal houveram-se por lavrados diversos Autos de Infração distintos, cada um destes decorrente do descumprimento de uma obrigação tributária acessória diversa assentada na Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme se vos segue:

- a) 35.524.721-6 – AI CFL 68: por violação à obrigação tributária acessória assentada no inciso IV combinado com §5º ambos do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

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.

- b) 35.524.722-4 - AI CFL 69: por violação à obrigação tributária acessória assentada no inciso IV combinado com §6º ambos do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

CFL - 69

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com informações inexatas, incompletas ou omissas, nos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

- c) 5.524.725-9 - AI CFL 85: por violação à obrigação tributária acessória assentada no inciso IV combinado com §1º ambos do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 219, §5º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

CFL 85

Deixar a empresa cedente de mão de obra de elaborar GFIP distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço,

- d) 35.524.726-7 – AI CFL 91: por violação à obrigação tributária acessória assentada no inciso IV combinado com §§1º e 3º, todos do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

CFL 91

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação.

Avulta das circunstâncias fáticas acima desfraldadas inexistir qualquer irregularidade nos lançamentos formalizados pela Fiscalização:

Dessarte, o fato de a empresa ter sido autuada, numa mesma ação fiscal, pelo descumprimento de uma determinada obrigação tributária acessória não impede que ela seja igualmente castigada, nos termos da lei, pelo descumprimento de outras mais obrigações tributárias acessórias, desde que distintas e diversas, sem que tal multiplicidade de autuações represente *bis in idem* ou excesso de autuação.

2.5. DA IRRELEVÂNCIA DO DOLO OU DA CULPA

O Recorrente alega que a infração que se cometeu, ocorreu de forma involuntária, ausente o elemento volitivo, já que a empresa estava sob o regime do SIMPLES. Aduz que a ausência do ânimo em transgredir a norma ou obter vantagem é suficiente para caracterizar a sua boa fé.

Fincamos os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, nos dispositivos concretados no art. 113 do CTN, em excerto rememorado adiante para a melhor compreensão de seus fundamentos.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Da mera leitura dos preceitos legais comandados na *Codex* Tributário, avulta que a legislação que disciplina a espécie ora discutida, não impôs, como pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária, qualquer interdependência com o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo.

Ao contrário, dispôs expressamente que tal obrigação surge com a ocorrência do fato gerador *ipso facto*. Mesmo em relação às obrigações acessórias, o simples fato de sua inobservância revela-se bastante, suficiente e determinante para convolar a obrigação deste naipe em principal, relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo seu descumprimento.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão legislativa empregada no texto do art. 136 do Pergaminho Fiscal, o qual, obstando o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, irradia, com extrema clareza e intensidade, a natureza objetiva da infração *sub examine*.

Código Tributário Nacional - CTN

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

Do marco primitivo da fundamentação legal acima delineada, advêm os preceitos norteadores da atividade fiscal neste comenos atacada, inseridos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo enunciado, na formatação exigida pelo §3º do art. 113 do CTN, assenta-se firme no sentido de que a mera constatação de infração a qualquer dispositivo estampado na Lei Orgânica da Seguridade Social sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, variável em sua origem, independentemente de qualquer perquirição a respeito da subjetividade da conduta do infrator.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Categoricamente, assela-se nas leis que disciplinam as obrigações tributárias acessórias a desnecessidade de se demonstrar o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que venha a desaguar no descumprimento das obrigações instrumentais nas situações aqui abordadas, sendo juridicamente irrelevante para caracterizar a legalidade, legitimidade e procedência da lavratura do correspondente Auto de Infração a investigação da boa-fé, do dolo ou da culpa do infrator.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o valor da penalidade pecuniária 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.

CÓPIA