



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

Processo n° 13855.721165/2013-32
Recurso n° 003.417 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.417 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP + AIOA CFL 68
Recorrente USINA ALTA MOGIANA S/A - AÇÚCAR E ALCOOL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2008

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO.

A contribuição da agroindústria destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, é de 2,5 % e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO BRASIL. INCIDÊNCIA. Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras, constituídas e em funcionamento no país, são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis.

A imunidade tributária prevista no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88 alcança, tão somente, as receitas decorrentes de exportação, ou seja, decorrente da própria operação de exportação realizada com adquirente domiciliado no exterior.

SENAR. AGROINDÚSTRIA. RECEITA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. INCIDÊNCIA.

Por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, integram a base de cálculo da contribuição para o SENAR tanto as receitas brutas provenientes da comercialização da produção rural realizadas com empresas constituídas e em funcionamento no país, mesmo as *trading companies*, como aquelas decorrentes de exportação, ou seja, realizadas com adquirente domiciliado no exterior.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL COM EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO PAÍS. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não incidem as contribuições previdenciárias sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

A imunidade não alcança a receita decorrente de comercialização de produção rural com empresa constituída e em funcionamento no País, a qual é considerada como receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

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 DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

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 voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento quanto ao mérito, porque a imunidade tributária prevista no inciso I do §1º do art. 149 da Constituição Federal de 1988 alcança, tão somente, as receitas decorrentes de exportação, assim entendida como a operação de exportação realizada com adquirente domiciliado no exterior. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, André Luís Mársico Lombardi e Leo Meirelles do Amaral que entenderam pela imunidade tributária quanto à contribuição previdenciária, nas exportações realizadas por intermédio de *trading companies*.

Por maioria de votos em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a contribuição destinada ao SENAR nas exportações realizadas por intermédio de *trading companies*. Vencido na votação o Conselheiro Fábio Pallaretti Calcini, que entendeu pelo provimento do recurso. Por voto de qualidade em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário dos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD's 37.399.108-8 e 37.399.109-6, para que seja aplicada a multa de mora considerando às disposições contidas no artigo 35, II, da Lei nº 8.212/91, para o período até 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Leo Meirelles do Amaral e Wilson Antonio de Souza Correa, 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 unanimidade de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Auto de Infração DEBCAD 37.399.107-0, CFL 68, 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), Wilson Antonio de Souza Correa, André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Contribuições Sociais devidas à Previdência Social e à Contribuição devida ao SENAR, conforme demonstrativo a fl. 37.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 264/284.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-48.500 - 7ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 293/305, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 12/02/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 308.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 333/355 respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que não incide contribuição previdenciária sobre a comercialização de produção rural com empresas comerciais exportadoras;
- Que não incide contribuição social destinada ao SENAR sobre a comercialização de produção rural com empresas comerciais exportadoras;
- Que ao dispor genericamente sobre “exportação”, o legislador constituinte intencionou, de forma clara e inequívoca, não promover discriminação entre a operação de exportação realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior - exportação direta - e aquela realizada por Empresas Comerciais Exportadoras – exportação indireta;
- Que inexistente lei determinando o recolhimento das contribuições em comento;

Ao fim, requer a declaração de insubsistência dos Autos de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 12/02/2014. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 12 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

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

2. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes às 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.

2.1. DOS FATOS GERADORES

Argumenta o Recorrente que não incide contribuição previdenciária sobre a comercialização de produção rural com empresas comerciais exportadoras. Aduz que, ao dispor genericamente sobre “exportação”, o legislador constituinte intencionou, de forma clara e inequívoca, não promover discriminação entre a operação de exportação realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior - exportação direta - e aquela realizada por Empresas Comerciais Exportadoras – exportação indireta.

Não procede.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no ordenamento um novo regramento de imunidade visando a diminuir a carga tributária incidente sobre receitas decorrentes de exportações, mediante a inclusão do §2º ao art. 149 da Constituição Federal.

Constituição Federal

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/2003)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003)

O dispositivo constitucional acima transcrito é de clareza solar ao estatuir que somente as receitas **decorrentes** de exportação encontrar-se-ão a salvo da tributação.

Noutros dizeres, a fruição do benefício fiscal em tela não contempla as operações no mercado interno, ainda que essas se realizem com o objetivo específico de ulterior comercialização da produção rural com o mercado exterior.

Não procede a alegação de que “ao dispor genericamente sobre “exportação”, o legislador constituinte intencionou, de forma clara e inequívoca, não promover discriminação entre a operação de exportação realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior - exportação direta - e aquela realizada por Empresas Comerciais Exportadoras – exportação indireta”.

Uma coisa é a “receita decorrente de exportação”. Outra coisa bem diversa é a comercialização de produtos rurais com empresa comercial exportadora constituída e em funcionamento no País.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa

de-cor-ren-te (latim decurrens, -entis, *particípio presente* de decurro, -eredescer a correr, ir, percorrer)

adjetivo de dois gêneros adjetivo de dois gêneros adjetivo de dois gêneros 1. Que decorre.

2. Que passa (ex.: tempo decorrente).

3. Que é consequência de; que teve origem em (ex.: isto é decorrente do que aconteceu ontem).

4. [Botânica] [Botânica] Diz-se da folha cujo pedúnculo está pegado ao longo da haste em quase todo o seu comprimento.

No primeiro caso, encontra-se garantido que a exportação já ocorreu. A venda para o exterior já se encontra consolidada. A exportação é fato consumado e as receitas são consequências dessa exportação. As receitas tem como origem a operação de exportação. Operou-se definitivamente o objetivo da lei: *diminuir a carga tributária sobre as receitas decorrentes de exportação.*

No segundo caso, há a realização de uma mera comercialização de produção rural com empresa sediada e em funcionamento no país. Nada garante que tal produção rural venha a ser efetivamente comercializada com adquirente domiciliado no exterior ou que, eventualmente, venha a ser vendida no mercado interno.

Dessarte, ao estatuir hipótese de imunidade às receitas “*decorrentes de exportação*” o Legislador Constituinte Derivado estabeleceu, efetivamente, um discrimen entre as operações realizadas diretamente com empresas adquirentes domiciliadas no exterior e as operações realizadas com empresas adquirentes domiciliadas e em funcionamento no País.

Cumpra lembrar que o art. 111 do CTN impõe exegese restritiva a toda e qualquer norma tributária que implique renúncia fiscal. Nessa perspectiva, para que o ingresso de numerário mantenha-se imune à tributação é imperioso e indispensável que a operação de origem seja a própria operação de exportação, isto é, que o adquirente seja domiciliado no exterior.

A tal conclusão também convergiu o entendimento do Ministério da Previdência Social ao editar a Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, cujo art. 245 excluiu da hipótese de imunidade ora em comento as receitas decorrentes de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País, por reconhecê-la como receita proveniente do comércio interno e não de exportação.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

O entendimento acima exarado é corroborado pelas vozes do Poder Judiciário, consoante Acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, cuja ementa ousamos transcrever para melhor compreensão de seus fundamentos:

Tribunal Regional Federal - TRF4ª R

Apelação Cível Nº 2009.70.00.011593-3/PR

Relator: Juiz Federal Artur César de Souza

TRIBUTÁRIO. AGROINDÚSTRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL. ART. 22-A DA LEI Nº 8.212/91. IMUNIDADE DO ARTIGO 149, §2º, INC. I, DA CF. APLICAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES INDIRETAS POR MEIO DE 'TRADING COMPANIES'. INVIABILIDADE. IN SRP 03/2005.

1- O inciso I do art. 154 da CF/88, veda a instituição de contribuições sociais que sejam cumulativas e que tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição.

2- O §4º do art. 195 refere-se à criação de novas espécies tributárias, que venham a instituir fontes de custeio diversas daquelas definidas nos incisos I a III do art. 195.

3- A contribuição do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 10.256/01, foi instituída com base no inciso I do art. 195 da CF, pelo que não está sujeita às limitações do art. 154, I, da Constituição;

4- A imunidade prevista no art. 149, §2º, da CF/88, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se apenas às chamadas exportações diretas. Precedente desta Corte.

5- Não se constata qualquer inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, da Secretaria da Receita Previdenciária, até que o legislador ordinário opte por positivar a extensão da referida imunidade as receitas oriundas de exportações indiretas.

6- Inviável reconhecer a inexigibilidade da contribuição prevista no artigo 22-A da Lei n.º 8.212/91, nas operações realizadas por intermédio das 'trading companies', em virtude da falta de norma legal expressa a beneficiar as agroindústrias nessa hipótese.

No caso em estudo, informa a Autoridade Lançadora, a fl. 26 do Relatório Fiscal, que a empresa efetuou venda de produtos rurais a diversas empresas comerciais exportadoras durante o período fiscalizado e não efetuou recolhimento de contribuições sociais devidas à Previdência Social e da contribuição devida ao SENAR incidentes sobre comercialização de produção rural com empresas comerciais exportadoras.

“Em análise preliminar, ou seja, confrontando as receitas declaradas em DIPJ e em GFIP (Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social), observamos que a empresa efetuou venda de produtos a diversas empresas comerciais exportadoras durante o período fiscalizado e não efetuou recolhimento de contribuições sociais devidas à Previdência Social e da contribuição devida ao SENAR incidentes sobre as exportações

indiretas, descumprindo as determinações do § 2º do art. 245 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005.

Tal fato foi objeto de solicitação de esclarecimentos através do Termo de Intimação Fiscal nº 02, nos seguintes termos: “Informar porque as Receitas de Produção destinadas a empresas Comerciais Exportadoras não foram tributadas pela contribuição sobre a Produção Rural, alíquota de 2,85%”.

Assim, em resposta à solicitação constante do Termo de Intimação Fiscal nº 02, o contribuinte informou que “As receitas de produção destinadas a empresas comerciais exportadoras não foram tributadas pela contribuição sobre a produção rural, a alíquota de 2,85%, pelo fato da empresa se filiar ao entendimento de que as receitas de produção destinadas a empresas comerciais exportadoras são cobertas pelo manto da imunidade, insculpida no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.”

A própria Recorrente admite que não procedeu ao recolhimento das contribuições sociais ora em constituição por se filiar ao entendimento de que as receitas de produção destinadas a empresas comerciais exportadoras são cobertas pelo manto da imunidade.

Portanto, por incidirem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção rural realizada com empresas domiciliadas no país, deveria a empresa ter informado os dados conformadores das operações comerciais em voga nas GFIP correspondentes, conforme orientações assentadas no Manual da GFIP, consoante se vos seguem:

MANUAL DA GFIP

2.12 - COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO

Informar o valor da comercialização da produção realizada no mês de competência.

2.12.2 - Pessoa Física

Este campo deve ser preenchido:

a) pela empresa adquirente, inclusive a agroindústria, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, quando adquirirem a produção do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, independentemente de as operações terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, em relação ao valor da comercialização da produção adquirida ou consignada;

(...)

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, quando adquirirem a produção do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, devem prestar esta informação na mesma GFIP/SEFIP em que estão relacionados os trabalhadores da empresa, com o código FPAS da atividade econômica principal, quando for o caso. Não deve ser elaborada GFIP/SEFIP com código FPAS 744. O SEFIP gera automaticamente um documento de arrecadação da Previdência - GPS distinto para os recolhimentos incidentes sobre a comercialização da produção.

6.5 – ADQUIRENTE E CONSIGNATÁRIO DE PRODUÇÃO RURAL

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, na condição de sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições a que se refere o artigo 25 da Lei nº 8.212/91, e são responsáveis também pela informação em GFIP/SEFIP da receita da comercialização da produção no campo Comercialização da Produção – Pessoa Física. Esta informação pode ser prestada na mesma GFIP/SEFIP em que forem informados os trabalhadores regulares da empresa.

No caso presente, foram lançados como base de cálculo das contribuições devidas o demonstrativo mensal apresentado pelo contribuinte em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, reproduzido ao pé da fl. 31.

Não procede a alegação da empresa de que não seria dada às instruções normativas a competência para instituir novos fatos geradores, fazendo nascer obrigações tributárias que não foram previstas em lei em sentido estrito.

Ora, a restrição em voga dimanava diretamente da CF/88, a qual concede a imunidade tributária às “receitas decorrentes de exportação” e não às operações de comercialização supostamente destinadas a exportação. Dessarte, pelo prisma oclusivo interposto pelo art. 111 do CTN, há que se concluir que apenas as receitas geradas pela operação propriamente dita de exportação, mas não pelas operações anteriores, é que estariam acobertadas pelo favor fiscal em pauta.

O ato normativo ministerial increpado não introduziu qualquer inovação à ordem jurídica vigente, mas explicitou, tão somente, o conteúdo e as condições de contorno da norma constitucional em rodeio, nada mais.

Repise-se que a hipótese constitucional de não incidência tributária, configurando-se como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além dos limites que o Legislador Constituinte honrou em consignar, em sua literalidade, na Carta Constitucional.

Também se revela improcedente a alegação de que a comercialização de produção rural com empresas comerciais exportadoras não sofreria a incidência da contribuição social destinada ao SENAR.

A uma, porque a hipótese de imunidade tributária assentada no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88 apenas alcança as receitas decorrentes de exportação, ou seja, as receitas geradas da própria operação de exportação, e não aquelas resultantes de comercialização com empresas constituídas e em funcionamento no País, como é o caso dos autos.

A duas, porque a hipótese de imunidade tributária assentada no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88 apenas alcança as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, mas não as *Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas*.

Extrai-se do *caput* do art. 149 da CF/88 a convivência harmônica de três espécies de contribuições: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Constituição Federal

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/2003)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003)

Ora ... a natureza jurídica da contribuição para o SENAR não é outra senão “Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, não estando incluídas na hipótese de imunidade tributária prevista no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88.

Portanto, no que se refere à contribuição devida ao SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, integram a base de cálculo dessa contribuição tanto as receitas brutas provenientes da comercialização da produção rural realizadas com empresas constituídas e em funcionamento no país, como aquelas decorrentes de exportação, ou seja, realizadas com adquirente domiciliado no exterior, de acordo com previsão contida no §5º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 10.256/2001.

Tal entendimento não discrepa das conclusões aviadas na Nota COSIT nº 312/2007.

Nota COSIT nº 312, de 17/09/2007.

11. As contribuições destinadas ao SENAR, tanto as incidentes sobre a comercialização da produção rural, quanto à incidente sobre a folha de salários, classificam-se como contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunização a que se refere o inciso I §2º do Art. 149 da Constituição Federal não lhes alcança, porquanto, se refere expressamente, às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

No caso em apreço, foram lançados como base de cálculo das contribuições devidas ao SENAR o demonstrativo mensal apresentado pelo contribuinte em atendimento ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, reproduzido a fl. 37.

Não procede, portanto, a alegação de que “*inexiste lei determinando o recolhimento das contribuições em comento*”.

Convidamos o Recorrente a uma rápida passada de olhos (já é suficiente) no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, que estabelece a contribuição social a cargo da agroindústria incidente sobre o sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, à alíquota de 2,5% destinada à Seguridade Social e 0,1% para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).

(...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).

Trata-se a Lei nº 8.212/91 de Lei Ordinária, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Muito embora o Recorrente a desconheça, há lei.

Tal obrigação tributária é imperativa para todas as agroindústrias, excetuando, tão somente, as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, ou seja, exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. O que não é o caso presente.

Nesse contexto, demonstrado que as receitas brutas decorrentes da comercialização de produção rural com empresas constituídas e em funcionamento no País configuram-se fatos geradores de contribuições previdenciárias, estas deveriam ter sido, necessariamente, declaradas em GFIP. Mas não foram.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

(...)

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

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

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata

este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. (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 pelo inciso IV do artigo 8º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de 10/01/2013.

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

2.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Urge 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, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

2.3. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

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 decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculptura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

Ilumine-se, inicialmente, 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.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I- para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) seienta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Autos de Infração de Obrigação Principal, referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de junho a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho

de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de

penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (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.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora se encontram dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada

mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Não é cabível, portanto, efetuar-se o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), pois estar-se-ia, assim, promovendo a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento

de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontra o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando não haver sido demonstrada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, limitada a 75%, em louvor à retroatividade da lei tributária mais benigna ao infrator, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

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 mediante o Auto de Infração nº 37.399.107-0, CFL 68, 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.

Outrossim, o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante os lançamentos de ofício constantes nos Autos de Infração nº 37.399.108-8 e 37.399.109-6 deve obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, *in casu*, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, observado o limite máximo de 75%, em honra da retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c', do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.