



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

Processo n° 13971.003494/2010-29
Recurso n° 002.448 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.448 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 68
Recorrente INDÚSTRIA DE MALHAS ISENSEE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/07/2010

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

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao contraditório nem à ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura o contencioso fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES ALHEIAS AOS FUNDAMENTOS DA EXIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO.

Não se instaura litígio entre questões trazidas à baila unicamente pelo impugnante e que não sejam objeto da exigência fiscal nem tenham relação direta com os fundamentos do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser recalculada tomando-se em consideração as disposições da Medida Provisória nº 449/2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Wilson Antonio de Souza Correa, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/12/2009

Data da lavratura do AIOA: 28/07/2010.

Data da Ciência do AIOA: 30/07/2010

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter apresentado GFIP referentes às competências 08/2005 a 10/2008 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.

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 o auditor fiscal atuante que a multa foi aplicada em conformidade com o art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Assim, a multa para cada competência corresponde a 100% (cem por cento) do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas ou do valor que seria devido no período em que houvesse a substituição tributária e que não foram declaradas, sendo limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29/06/2010.

As obrigações principais relativas ao presente Auto de Infração de Obrigação Acessória houveram-se por lançadas mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal objeto dos Processos Administrativos Fiscais nº 13971.003489/2010-16 (empresa e SAT), 13971.003490/2010-41 (terceiros) e 13971.003491/2010-95 (segurados), todos distribuídos para esta mesma Turma.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 40/45.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 56/61, julgando procedente o lançamento em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 04 de julho de 2011, conforme Avisos de Recebimento – AR, a fl. 64

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 65/73, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que é parte ilegítima para figurar no polo passivo, uma vez que toda a fiscalização realizada se deu sobre empresa distinta (Deth Malhas), possuidora de outro CNPJ, não possuindo qualquer relação com a Impugnante;
- Cerceamento de defesa, uma vez que a Recorrente, em momento algum, teve disponibilizado pelo Auditor Fiscal os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência, ou seja, até no momento da entrega dos referidos autos de infração a Recorrente, não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

- Que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e ampla defesa foram alijados, expurgados, em busca do interesse único da Recorrida;
- Recorrida tem o poder de fiscalização, Entretanto, tal poder de polícia não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio funcionamento da atividade, em respeito, repita-se exaustivamente, ao princípio da preservação da empresa, que, como visto, foi erigido ao nível de garantia constitucional;
- Que a criação do CNPJ se deu através do Decreto nº 3.000/99 e que somente um ato normativo de hierarquia igual ou superior poderia modificá-lo. Aduz que a decretação de suspensão do CNPJ, instituída por Instrução Normativa, extrapola os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ, que nada dispôs quanto a isso;)
- Que é inconcebível atribuir a existência de grupo econômico diante de pessoas jurídicas distintas e que possuem vínculos distintos.

Ao fim, requer o cancelamento do Auto 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 valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 04/07/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Argumenta o Recorrente que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e da ampla defesa foram alijados, expurgados, em busca do interesse único da Recorrida.

Aduz que a Secretaria da Receita Federal tem o poder de fiscalização, mas que tal poder de polícia não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio

funcionamento da atividade, em respeito ao princípio da preservação da empresa, que foi erigido ao nível de garantia constitucional.

Acrescenta que a criação do CNPJ se deu através do Decreto nº 3.000/99 e que somente um ato normativo de hierarquia igual ou superior poderia modificá-lo. Aduz que a decretação de suspensão do CNPJ, instituída por Instrução Normativa, extrapola os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ, que nada dispôs quanto a isso.

Pondera, ainda, o Recorrente ser inconcebível atribuir a existência de grupo econômico diante de pessoas jurídicas distintas e que possuem vínculos distintos.

Tais alegações, no entanto, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não integram o litígio em julgamento.

O Recorrente aproveitou a oportunidade concedida pela lei para se manifestar nos autos para deduzir arrazoadado a respeito de questões inerentes a outros Lançamentos Tributários lavrados na mesma ação fiscal, as quais somente poderão ser apreciadas e decididas nos autos dos Processos Administrativos Fiscais correspondentes, não detendo este Conselho competência para, nestes autos, proferir decisão sobre matéria que não lhe é atávica.

Registre-se que, no rito do Processo Administrativo Fiscal, a fase litigiosa do procedimento é instaurada mediante o oferecimento tempestivo de Impugnação à exigência fiscal contida em cada demanda administrativa, cujo instrumento de bloqueio deve mencionar, no mérito, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta bem como os pontos de discordância.

Nessa perspectiva, para que se instaure o litígio, é imperioso o confronto de posições entre o fisco e o sujeito passivo, sendo, por tal motivo, consideradas como não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo impugnante.

Também não se instaura litígio entre questões trazidas à baila unicamente pelo Impugnante e que não tenham sido objeto da exigência fiscal contida na contenda *de per se* considerada, ou que não guardem relação direta com os fundamentos do lançamento em debate, como se consubstanciam, exatamente, as alegações deduzidas pelo Recorrente nos parágrafos preambulares deste tópico.

Com efeito, o lançamento em questão decorreu do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter apresentado GFIP referentes às competências 08/2005 a 10/2008 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, infração essa que nada tem a ver com a Representação para a suspensão e baixa do CNPJ da empresa Deth Malhas Ltda, tampouco com a caracterização de grupo econômico, fatos estes que são totalmente irrelevantes para o julgamento do presente Recurso Voluntário.

Compete frisar que, no julgamento dos Autos de Infração de Obrigação Principal objeto dos Processos Administrativos Fiscais nº 13971.003489/2010-16 (empresa e SAT), 13971.003490/2010-41 (terceiros) e 13971.003491/2010-95 (segurados), todos distribuídos para esta mesma Turma, houve-se por caracterizada, com fundamento no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a existência de vínculo previdenciário de segurado empregado entre a empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, ora autuada, e os trabalhadores que lhe prestaram serviços no período de apuração.

Por tais motivos, esquivamo-nos de apreciar as questões ventiladas nos primeiros parágrafos deste tópico, eis que em seu obséquio não se houve por instaurado, nos vertentes autos, qualquer controvérsia ou litígio a ser dirimida por este Colegiado.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que não lhe foi disponibilizado pelo Auditor Fiscal os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência. Afirma que, até o momento da entrega dos presentes autos de infração, ele Recorrente não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A razão, todavia, não lhe sorri.

Em primeiro plano, mostra-se auspicioso destacar que o lançamento tributário se configura legalmente como um procedimento administrativo, privativo da autoridade fiscal competente, com o objetivo de apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento administrativo delineado no parágrafo precedente é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, se for o caso, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Ao contrário do que entende o Recorrente, em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

O Recorrente, de fato, demonstra total desconhecimento do rito utilizado no Processo Administrativo Fiscal. Com efeito, o forum próprio, específico e único, no âmbito administrativo, para o exercício do contraditório e da ampla defesa em face de lançamento tributário da natureza do presente é exatamente este, no qual ora nos encontramos, cuja fase litigiosa, conforme já salientado, se inaugura com o oferecimento de impugnação à exigência fiscal, no prazo de trinta dias contados da data da intimação da exigência, devendo ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo certo que a matéria que não for expressamente contestada pelo Impugnante será tida, para todos os efeitos, como verdadeira, nos termos dos artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72.

Processo Administrativo Fiscal

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

Não procede a alegação de cerceamento de defesa aviada pelo Recorrente, ao fundamento de não lhe terem sido disponibilizados, pelo Auditor Fiscal, os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência.

Tem-se observado nos últimos tempos a banalização da alegação de “cerceamento de defesa” por aqueles que, não dispendo de argumentos substanciais para a impugnação do Auto de Infração, a levantam de maneira infundada, como se fosse uma panaceia universal hábil a afastar todos os efeitos decorrentes do lançamento tributário.

Mas não é bem nesse tom que a banda toca.

O cerceamento de defesa se configura quando ocorre uma limitação ilegal na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual.

Assim, qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender, na forma e nas condições de contorno legalmente permitidas pela lei processual correspondente e fixa o rito processual específico em questão, gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violação ao devido processo legal.

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos Autos de Infração de Obrigação Principal associados ao vertente Auto de Infração de Obrigação Acessória houveram-se por apurados a partir das constatações verificadas *in loco*, fisicamente, pelo auditor fiscal; de entrevistas diretas com segurados das empresas Malhas Isensee e Deth Malhas; e do exame da documentação fornecida pelo próprio Autuado e pela empresa Deth Malhas, confeccionadas sob sua responsabilidade, orientação e domínio, documentação essa que permaneceu na posse e sob a responsabilidade do Autuado, beirando ao escárnio a alegação de que “*a Recorrente, em momento algum teve disponibilizado pelo Auditor Fiscal, os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência, ou seja, até no momento da entrega dos referidos autos de infração a Recorrente, não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa*”.

O Relatório Fiscal dos AIOP associados ao presente AIOA descreveram, de maneira clara e precisa, os fatos geradores integrantes dos respectivos lançamentos, assim como as fontes documentais de onde foram coletados. Descreveram, também, de maneira extremamente detalhada, a motivação dos aludidos lançamentos em desfavor da empresa autuada, discorrendo pausadamente sobre todos os elementos de convicção da autoridade fiscal.

Adite-se que o item 18 do Relatório Fiscal do Processo Administrativo Fiscal nº 13971.003489/2010-16 elenca todos os documentos examinados pela fiscalização e que forneceram esteio fático aos lançamentos efetuados na vertente ação fiscal:

18. Documentos examinados

18.1. Para apuração dos valores lançados neste AI, foram analisados os seguintes documentos:

- a) Folha de pagamento;*
- b) Documentos de caixa;*
- c) Livros contábeis da Deth Malhas;*
- d) Livros contábeis de 2005 da Malhas Isensee;*
- e) Fichas de Registro de Empregados e Documentos Anexos;*
- f) GFIP;*
- g) GPS, DARF e DAS;*
- h) Contratos Sociais e Alterações.*

OBS. Não foram apresentados pela Malhas Isensee os livros contábeis de 2006 a 2009 e autuada por isso.

É de pueril percepção que os fatos geradores lançados pela fiscalização houveram-se por apurados a partir de documentos da titularidade da Autuada, apresentados

pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação, e mantidos sob sua posse e guarda durante todo o desenrolar da ação fiscal.

Nesse contexto, sendo do conhecimento do Recorrente a origem e materialidade dos fatos geradores que constituem os lançamentos, e estando os documentos de apuração em sua posse e responsabilidade, despicienda se revela a reprodução de tais elementos de prova no corpo dos Relatórios Fiscais, sendo bastante e suficiente a mera referência.

No caso específico dos autos, foi a empresa autuada em razão do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, consistente na apresentação, pela Autuada, das GFIP referentes às competências 08/2005 a 10/2008 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.

A motivação da autuação encontra-se perfeitamente delineada no Relatório Fiscal da Infração e no Relatório Fiscal de Aplicação da multa.

O relatório intitulado “Instruções para o Contribuinte – IPC” instrui o sujeito passivo quanto ao seu exercício de defesa, salientado, expressamente, que esta deve ser *“formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta ou com as razões porque não os apresenta, especificando as provas que se pretenda produzir”*. Especifica, ainda, o prazo legal para a impugnação, bem como o local para a sua apresentação, bem como os elementos essenciais à instrução de defesa.

Não se mostra prolixidade destacar que o lançamento fiscal é constituído por uma diversidade de Termos, Relatórios e Discriminativos, sendo certo que a captação e compreensão das condições de contorno que individualizam e modelam a exação exigida decorrem não de um único relatório, mas, sim, da interpretação conjunta, sistemática e teleológica de todos os documentos que integram o lançamento de ofício, apreciados à luz da legislação de regência, atividade essa que exige profissionais capacitados e com conhecimento específico sobre o tema, como assim sói ocorrer em toda e qualquer área da atividade governamental, econômica e intelectual da era pós-moderna. A complexidade e a sinergia dos diversos ramos do conhecimento assim exigem.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIPF, TIF e TEPF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Notificado.

Inexiste, portanto, qualquer óbice procedimental da parte da fiscalização ao pleno exercício de defesa pelo Autuado.

2.2. DA LEGITIMIDADE PASSIVA

O Recorrente alega ser parte ilegítima para figurar no polo passivo, uma vez que toda a fiscalização realizada se deu sobre empresa distinta (Deth Malhas), possuidora de outro CNPJ, não possuindo qualquer relação com a Impugnante.

Tal alegação beira à galhofa.

Anote-se que o Termo de Início de Procedimento Fiscal houve-se lavrado em face da empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, CNPJ 83.107.714/0001-20, havendo sido assinado, inclusive, pelo Sr. Otavio Isensee, diretor / sócio-gerente, CPF 309.040.809-00.

Por outro lado, o Termo de Intimação Fiscal foi lavrado, igualmente, em face da empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, CNPJ 83.107.714/0001-20, havendo sido assinado pela Sra. Roberta Baptista Simas, Auxiliar de Recursos Humanos, CPF 003.696.229-52.

Além disso, o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal foi lavrado em louvor à empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, CNPJ 83.107.714/0001-20, estando assinado, pelo Sr. Otavio Isensee, diretor / sócio-gerente, CPF 309.040.809-00.

Alguém saberia dizer quem são essas pessoas?

De outro eito, o Relatório Fiscal do Processo Administrativo Fiscal nº 13971.003489/2010-16 relata que “*Em auditoria **realizada na autuada e, concomitantemente, na empresa DETH MALHAS LTDA ME** constatou-se que esta não dispunha de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social, concebida com o propósito de abrigar mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades da autuada, sendo que todos os recursos eram provenientes da autuada. Pretendeu desta forma elidir-se da incidência da contribuição previdenciária patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais da autuada alocando-os na DETH MALHAS, empresa optante pelo SIMPLES*”. (os grifos são nossos)

Com efeito, conforme constatado e demonstrado pela fiscalização, as duas empresas encontram-se sediadas no mesmo endereço físico, compartilhando os mesmos recursos, instalações, insumos e equipamentos. Todavia, os documentos acostados aos autos demonstram que a empresa ora autuada foi, de fato, aquela objeto da fiscalização, e os fatos geradores houveram por apurados na documentação sindicada nas dependências da empresa.

As provas acostadas aos autos pela fiscalização são contundentes e não deixam dúvidas que os trabalhadores formalmente contratados pela Deth Malhas Ltda eram, na realidade fria dos fatos, segurados empregados substancialmente vinculados à Indústria de Malhas Isensee Ltda, eis que presentes na espécie todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado previstos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.

Os itens 9 a 11 do Relatório Fiscal do Processo Administrativo Fiscal nº 13971.003489/2010-16 reportam um vultoso espectro de evidências fáticas que não deixam margem a questionamentos sobre a real vinculação material previdenciária dos “*empregados*” formalmente contratados pela Deth Malhas Ltda à Indústria de Malhas Isensee Ltda, sua efetiva empregadora.

Não se deve olvidar que, no ramo do Direito Previdenciário vigora o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

Adite-se que as provas acostadas pela fiscalização aos autos do PAF acima referido não foram sequer contestadas pelo Recorrente, ao pálio argumento de que este não dispunha de todos os documentos utilizados pelo auditor fiscal para subsidiar os autos de infração:

“e no mérito, impossível de ingressá-lo, diante da indisponibilidade do fornecimento de todos os documentos pelo Auditor Fiscal da Recorrida, utilizados para subsidiar os autos de infrações, ...”

Ora... conforme destacado no tópico anterior, os documentos examinados pela fiscalização e que forneceram esteio fático ao presente lançamento foram:

- a) Folha de pagamento;
- b) Documentos de caixa;
- c) Livros contábeis da Deth Malhas;
- d) Livros contábeis de 2005 da Malhas Isensee;
- e) Fichas de Registro de Empregados e Documentos Anexos;
- f) GFIP;
- g) GPS, DARF e DAS;
- h) Contratos Sociais e Alterações.

OBS. Não foram apresentados pela Malhas Isensee os livros contábeis de 2006 a 2009 e autuada por isso.

Exsurge que os fatos geradores lançados pela fiscalização houveram-se por apurados a partir de documentos da titularidade da Autuada, apresentados pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação. Tais documentos não foram apreendidos pela fiscalização, ficando durante todo o curso do procedimento fiscal na posse e sob a responsabilidade da Indústria de Malhas Isensee Ltda, circunstância que joga às cordas a alegação de defesa de que não se pronunciou sobre o mérito porque não dispunha dos documentos de onde foram apurados os fatos geradores.

Merece, ainda, ser destacado que os Autos de Infração de Obrigação Principal objeto dos Processos Administrativos Fiscais nº 13971.003489/2010-16 (empresa e SAT), 13971.003490/2010-41 (terceiros) e 13971.003491/2010-95 (segurados) foram julgados procedentes por esta mesma 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, inexistindo, portanto, mais qualquer incerteza, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quanto à procedência dos lançamentos levados a efeito pela fiscalização.

Revela-se incontestado, portanto, a legitimidade da Indústria de Malhas Isensee Ltda para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária ora em relevo.

Nesse diapasão, restando configurada a obrigação principal ora em debate, assim como a legitimidade passiva da Autuada, avulta que os fatos geradores correspondentes deveriam ter sido, obrigatoriamente declarados nas GFIP competentes, por força das disposições inscritas no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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)

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, sendo apenada com a multa pecuniária prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97, combinado com os artigos 284, II e 373 do Decreto 3.048/99 e com valores atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29/06/2010.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido 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.

3.1. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

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

Urge ser destacado que no Direito Tributário vige 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, de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor

do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

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

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

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

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

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*,

a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

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

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, tomando-se em consideração 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.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva - Relator