



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

Processo nº 14120.000015/2010-04
Recurso nº 001.466 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.466 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2011
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AIOA CFL 68
Recorrente J MANSUR PECUÁRIA E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 02/02/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 8.870/94.

É devida a contribuição do Produtor rural pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da lei nº 8.212/91, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção à alíquota de dois e meio por cento, acrescida de um décimo por cento para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, nos termos do art. 25, I e II da Lei nº 8.870/94.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 25, §4º DA LEI 8.212/91.

Não se aplica ao produtor rural pessoa jurídica a hipótese de não incidência tributária estatuída no §4º do art. 25 da Lei nº 8.212/91, revogado pela Lei 11.718/2008, eis que tal benefício tem por destinatário, exclusivamente, o produtor rural pessoa física.

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 conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008, mais precisamente, o art. 32-A, inciso II da Lei nº 8.212/91, que na conversão na Lei nº 11.941/2009 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/07/2008

Data de lavratura do Auto de Infração: 02/02/2010

Data da Ciência do Auto de Infração: 03/02/2010.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em razão de este ter deixado de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, os valores da comercialização da produção rural nas competências 01/2006 a 07/2008, conforme constatado nos Livros Contábeis Diário e Razão dos exercícios de 2006, 2007 e 2008, consoante relato consignado no Relatório Fiscal a fls. 06/15.

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.

A multa aplicada corresponde a 100 % do valor das contribuições previdenciárias devidas e não declaradas em GFIP, relativas aos fatos geradores descritos no parágrafo precedente, conforme destacado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa a fls. 07/08.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 23/34, cortjada pelos documentos a fls. 35/42.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 45/51 julgando procedente o presente lançamento, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 09 de julho de 2010, conforme Aviso de Recebimento a fl. 56.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 58/70, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que deixou de prestar as informações relativas ao valor da "*receita bruta proveniente da comercialização de sua produção*" por entender que as mesmas não podem constituir-se base de cálculo da contribuição previdenciária pretendida pelo art. 25, incisos I e II da Lei nº 8.870/94, por falta de previsão constitucional;
- Que a fiscalização deixou de excluir da base de cálculo a produção pecuária destinada à reprodução ou criação (art. 25, §4º da Lei nº 8.212/91). Consequentemente, a base de cálculo considerada está indevidamente acrescida das operações destinadas à reprodução ou recriação;
- Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 foi extinta a contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural dos empregadores rurais, em razão da unificação dos dois regimes previdenciários até então vigentes, com a consequente não recepção da Lei Complementar nº 11/71, por manifesta incompatibilidade. Aduz que o legislador infraconstitucional não está autorizado a instituir outra fonte de financiamento da seguridade social que tenha como base impositiva "a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção", dado que esta constitui justamente o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição social devida pelo segurado especial (art. 195, §8º, da CF). Desta forma, efetivamente não podem ser exigidas contribuições sobre "a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção", a não ser do produtor que se encontre ao abrigo do regime de economia familiar de que trata o art. 195, § 8º, da CF.
- Que a criação de nova contribuição social para a manutenção ou expansão da seguridade social terá que observar a competência residual da União prescrita no art. 154, I da CF/88, e ser criada mediante lei complementar, não ser cumulativa e não ter fato gerador ou base de cálculo próprios das contribuições instituídas na forma prescrita nos incisos I a III e §8º do art. 195 da atual Constituição;

Ao fim, requer a declaração de improcedência da exigência por ofensa ao texto constitucional.

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 09/07/2010. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 04 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DO MÉRITO

Cumpre, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DA CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL

Alega o Recorrente ter deixado de prestar as informações relativas ao valor da "*receita bruta proveniente da comercialização de sua produção*" por entender que estas não podem constituir-se base de cálculo da contribuição previdenciária pretendida pelo art. 25, incisos I e II da Lei nº 8.870/94, por falta de previsão constitucional.

Pondera que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 foi extinta a contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural dos empregadores rurais, em razão da unificação dos dois regimes previdenciários até então vigentes, com a consequente não recepção da Lei Complementar nº 11/71, por manifesta incompatibilidade. Aduz que o legislador infraconstitucional não está autorizado a instituir outra fonte de financiamento da seguridade social que tenha como base impositiva "a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção", dado que esta constitui justamente o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição social devida pelo segurado especial (art. 195, §8º, da CF). Desta forma, efetivamente não podem ser exigidas contribuições sobre "a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção", a não ser do produtor que se encontre ao abrigo do regime de economia familiar de que trata o art. 195, §8º, da CF.

Aduz que a criação de nova contribuição social para a manutenção ou expansão da seguridade social terá que observar a competência residual da União prescrita no art. 154, I da CF/88, e ser criada mediante lei complementar, ser não cumulativa e não ter fato

gerador ou base de cálculo próprios das contribuições instituídas na forma prescrita nos incisos I a III e §8º do art. 195 da atual Constituição.

Tal insurgência mostra-se, no entanto, improcedente.

O art. 195, I da Constituição Federal, em sua redação originária, determinava que a Seguridade Social fosse custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo dos empregadores incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

Com arrimo na Ordem Constitucional então vigente, o legislador ordinário editou a Lei nº 8.870/94, publicada no Diário Oficial da União em 16 de abril de 1994, instituindo a contribuição previdenciária destinada ao custeio da Seguridade Social, a cargo do produtor rural pessoa jurídica, à alíquota de 2,5% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, acrescida de 0,1% destinada ao custeio das prestações por acidente de trabalho.

Lei nº 8.870 - de 15 de abril de 1994

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte:

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

A todo ver, os preceitos encartados nos incisos I e II do transcrito art. 25 da Lei nº 8.870/94 encontram assento constitucional no Inciso I do art. 195 da CF/88, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, então vigente à época da promulgação do diploma Legal em realce. Com efeito, trata-se a exação em comento de contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social incidente sobre a receita bruta da comercialização do produto rural, a qual, no entender da Suprema Corte, encontra-se abraçada pelo conceito de faturamento.

Estando a fonte de custeio expressamente prevista no inciso I do art. 195 da CF/88 – o faturamento –, não há que se falar em subsunção ao §4º desse mesmo Dispositivo

Constitucional eis que tal preceito é destinado, exclusivamente, para a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

Nesse contexto, estando a fonte de custeio compreendida na hipótese genérica e abstrata encartada no inciso I do art. 195 da CF/88, na redação anterior à EC nº 20/88, as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas mediante mera lei ordinária, não se aplicando, aqui, o disposto no art. 154, I da Constituição da República.

Tal questão já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional que pacificou o entendimento em torno da matéria em debate, conforme dessai do seguinte julgado assim ementado:

“CONFORME JÁ ASSENTOU O STF (RREE 146733 E 138284), AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PODEM SER INSTITUÍDAS POR LEI ORDINÁRIA, QUANDO COMPREENDIDAS NAS HIPÓTESES DO ART. 195, I, CF, SÓ SE EXIGINDO LEI COMPLEMENTAR, QUANDO SE CUIDA DE CRIAR NOVAS FONTES DE FINANCIAMENTO DO SISTEMA (CF, ART. 195, PAR. 4º)” (RE 150.755, Redator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 20.8.1993).

“AS CONTRIBUIÇÕES DO ART. 195, I, II, III, DA CONSTITUIÇÃO, NÃO EXIGEM, PARA A SUA INSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR. APENAS A CONTRIBUIÇÃO DO §4º DO MESMO ART. 195 É QUE EXIGE, PARA A SUA INSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR, DADO QUE ESSA INSTITUIÇÃO DEVERÁ OBSERVAR A TÉCNICA DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO (C.F., ART. 195, §. 4º; C.F., ART. 154, I)” (RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 28.8.1992)

Cabe enfatizar que o STF, ao julgar a ADIn nº 1103-1/DF, em 18-12-1996, DJU de 25-04-97, na qual a Confederação Nacional da Indústria visava a declaração de inconstitucionalidade do *caput* e parágrafos do art. 25 da Lei nº 8.870/94, não conheceu da ação quanto ao *caput*, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada, declarando inconstitucional, tão somente, o §2º desse dispositivo legal, restando intocáveis tanto o *caput* e quanto os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.870/94.

Explicita-se que a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Registre-se, por relevante ao deslinde da questão, que os atos normativos produzidos pelos poderes competentes assim como as leis ostentam presunção *iuris tantum* de legalidade e de constitucionalidade, respectivamente, mesmo que decorrente de uma interpretação conforme da Constituição Federal.

Diante de tal quadro jurídico/normativo, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.870/94 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Revela-se pertinente salientar que é vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar alegações de inconstitucionalidade e, assim, reformar a Decisão Recorrida, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

2.2. DA BASE DE CÁLCULO

Pondera o Recorrente que a fiscalização deixou de excluir da base de cálculo a produção pecuária destinada à reprodução ou criação (art. 25, §4º da Lei nº 8.212/91).

Consequentemente, a base de cálculo considerada está indevidamente acrescida das operações destinadas à reprodução ou recriação.

O apelo clamado não reúne condições de prosperar.

Constitui-se regra de hermenêutica jurídica que os parágrafos, incisos e alíneas de um dispositivo legislativo têm que ser interpretados em estrita conformidade com o *caput* do artigo em que se encontram inseridos, não produzindo efeitos, isoladamente, para a exegese de outros dispositivos legais, mesmo que integrantes do mesmo diploma legal.

Conforme expressamente reconhecido em seu pleito recursal, trata-se o Recorrente de produtor rural pessoa jurídica, dedicada à atividade de bovinocultura de corte, compreendendo o ciclo completo da atividade pecuária: *cria, cria e engorda*.

Ora, a hipótese de não incidência tributária prevista no §4º do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, revogado pela Lei 11.718/2008, destinava-se, única e exclusivamente, a beneficiar o produtor rural pessoa física, não alcançando o produtor rural pessoa jurídica.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§4º Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País. (Parágrafo revogado pela Lei nº 11.718/2008). (grifos nossos)

Cumpre observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que versam sobre renúncia fiscal.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

Conjuguem-se ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, a qual irá especificar os tributos ao qual se aplica e as condições e requisitos exigidos para a sua concessão.

2.3. DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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, como assim se revela o presente caso.

Na hipótese *sub examine*, a empresa recorrente foi autuada em virtude de ter deixado de informar nas GFIP correspondentes a totalidade das receitas provenientes da comercialização de produtos rurais.

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 artigo 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 artigo 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 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.

Mostra-se flagrante que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando 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 acessória, 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. 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.

Como é de sabença universal, a incidência de ambas as penalidades são 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.

È 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, extrapola os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de

crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

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

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, 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.