



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

**Processo n°** 14120.000068/2010-17  
**Recurso n°** 002.265 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.265 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2013  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI 68  
**Recorrente** FRIGORÍFICO PERI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 07/04/2010

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. AIOA. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridas em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO E RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei n° 8.212/91 aos princípios constitucionais do não-confisco, isonomia, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência plasmados na Constituição Federal, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

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 dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser recalculada levando em consideração as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941/2009 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), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

Data da lavratura do AIOA: 07/04/2010.

Data da Ciência do AIOA: 19/04/2010.

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, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa não ter informado em GFIP, todos os segurados empregados que lhe prestaram serviços no mês, bem como os valores da comercialização da produção rural referentes à aquisição de gado de produtores rurais pessoa física, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração, a fls. 06/07, e anexos a fls. 12/145.

**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.*

Relata a Autoridade Lançadora que nas competências 01/2007, 03/2007, 05/2007 e 06/2007 o contribuinte informou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social respectivas apenas o segurado empregado Namildo de Lima Glagau; em 04/2007 informou apenas a segurada empregada Ana Rosa de Jesus; em 07/2007 informou apenas o segurado empregado Nahin Leonardo de Carvalho; em 08/2007 informou apenas os segurados empregados Ana Lúcia Moreira de Oliveira e Fábio Chaves Cuellar, em 09/2007 informou apenas o segurado empregado Dima Júlio da Cunha; em 10/2007 informou apenas o segurado empregado Ederson da Costa Garcia. Os demais segurados empregados e seus respectivos salários de contribuição listados nas Folhas de Pagamento apresentadas em meio digital pelo contribuinte à Fiscalização, referentes aos períodos de 01/2007 a 10/2007, foram omitidos das respectivas GFIP. Para as competências 11/2007 e 12/2007, os segurados empregados omitidos na GFIP estão relacionados nas planilhas a fls. 13/21.

O contribuinte deixou ainda de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social os valores da comercialização da produção rural referentes à aquisição de gado de produtores rurais pessoas físicas nas competências discriminadas nas planilhas anexas.

Informa o auditor fiscal atuante que a multa foi aplicada em conformidade com o inciso IV, combinado com o art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91 e inciso II, do art. 284 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 350, de 30 de dezembro de 2009, conforme Relatório Fiscal da Multa Aplicada, a fl. 07 e demonstrativos a fl. 12.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 148/161.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 227/237, julgando procedente a autuação, e mantendo o crédito tributário dela decorrente em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 28/03/2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 242.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 245/250, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que algumas dívidas do auto de infração não deveriam ter sido lançadas, pois já teria decaído o direito para tal;
- Que os juros aplicados tem efeito de confisco, haja vista que são totalmente inaceitáveis, pois ultrapassam qualquer limite legal;

Ao fim, requer que seja declarado nulo o 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 válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 17/02/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 19 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### **2.1. DA SUPOSTA DECADÊNCIA.**

Alega o Recorrente que algumas dívidas do auto de infração não deveriam ter sido lançadas, pois já teria decaído o direito do Fisco para constituí-las.

A matemática empregada pelo Recorrente certamente não foi aquela ensinada nos livros clássicos de aritmética.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

**Súmula Vinculante nº 8** - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário desta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à tese de que ao lançamento de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores somente poderiam ter sido apurados mediante ação fiscal, aplicar-se-ia o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Sujeitam-se também ao regime referido no art. 173 do CTN os lançamentos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, como assim se revela o presente caso, eis que, em relação a tal lançamento, não há que se falar em “*pagamento antecipado do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa*”, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

Ultrapassadas estas breves considerações, no caso ora em apreciação, deflui da análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN, haja vista tratar-se de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Nessas circunstâncias, somente pelo desenvolvimento de uma ação fiscal específica nas dependências empresa em questão é que a infração objeto da presente autuação poderia ter sido apurada.

Cumprido focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercê-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espandendo definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2004 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2006, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2010, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada no dia 19/04/2010, Dia do Índio, diga-se, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2004, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, sendo o período de apuração do crédito tributário ora em constituição de 01/01/2007 a 31/12/2007, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, não demanda áurea mestria concluir que as obrigações tributárias objeto do presente lançamento, em sua integralidade, não se houveram ainda por finadas pela algosaria do instituto da decadência tributária.

Registre-se, por alvissareiro, que mesmo que fosse empregada a regra contida no §4º do art. 150 do CTN, o lançamento em questão alcançaria todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos a contar da competência abril/2005, inclusive, abraçando, dessarte, integralmente o período de apuração do crédito tributário *sub examine*.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

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

#### **3.1. DOS JUROS CONFISCATÓRIOS**

Alega o Recorrente que os juros aplicados tem efeito de confisco, pois ultrapassam qualquer limite legal.

A razão, uma vez mais, não lhe sorri.

Em primeiro lugar, cumpre alertar que o presente lançamento não comporta, até a data de sua lavratura, qualquer parcela relativa a juros de mora, circunstância que, por si só, já demonstra a improcedência da alegação suscitada pelo Recorrente.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuidando *ipsis litteris*:

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*(...)*

*§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente*

*para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imersa nessa Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à lavratura de notificações fiscais decorrentes do descumprimento da obrigação tributária principal de cunho previdenciário foi moldada pela Lei nº 8.212/91, cujo art. 37 houve por bem estabelecer que a constatação objetiva de atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias dará ensejo à lavratura de notificação de débito, nos termos que se vos seguem:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

***Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (grifos nossos)***

***Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento***

Se nos parece de bom auspício destacar que as diretivas ora enunciadas não colidem com as normas aventadas nos artigos 113, §1º ; 114 e 116 a 118 todos do CTN, ao contrário, lhes realizam.

**Código Tributário Nacional**

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

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

***(...)***

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

***[...]***

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

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

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

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

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*

*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

Conforme articulado, escapa da competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, 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.*

Igualmente, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguardaria 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, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Bosquejado nessas cores o quadro jurídico, avulta falecer de competência este Colegiado para apreciar tais alegações e afastar os efeitos da presente atuação, aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação aos princípios insculpidos na Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

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

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

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

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a

novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

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

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma 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 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, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

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

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

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

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

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

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

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

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

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

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

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

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

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

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

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

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão

exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é *pari passu* no terreno, 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 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

Processo nº 14120.000068/2010-17  
Acórdão n.º **2302-002.265**

**S2-C3T2**  
Fl. 280

---

CÓPIA