



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

Processo nº 15956.000177/2008-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.293 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria CONT. PREV. ISENÇÃO/IMUNIDADE
Recorrente ASSOCIAÇÃO DAS URSULINAS DE RIBEIRÃO PRETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/07/2007

ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO. TRÂNSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO. SUPERVENIENTE PERDA DO FUNDAMENTO DE FATO E DE DIREITO DA DECISÃO DEFINITIVA NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. DEVER DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER OS SEUS PRÓPRIOS ATOS.

A coisa julgada é “apenas uma preclusão de efeitos internos, não tem o alcance da coisa julgada judicial, porque o ato jurisdicional da Administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário” (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 32a ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006

Os efeitos do ato administrativo definitivo podem ser revistos integral ou parcialmente quando há perda dos fundamentos de fato e de direito de sua emissão. Art. 53 da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (inspirado na antiga Súmula 473 do STF).

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento o período de concessão do CEBAS (competências até 12/2003 e de 02/2005 a 07/2007). Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para que o Auto de Infração de Obrigação Acessória, CFL 68, seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos o Relator e a Conselheira MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI. O Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA fará o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Arlindo da Costa e Silva –Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre Tortato, Miriam Denise Xavier Lazarini, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Trata-se de lançamento nº 37.131.994-3, lavrado em 23/06/2008, por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, no período de 06/2003 a 07/2007, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 677.633,58, fls. 01.

Em procedimento fiscal anterior àquele que culminou na lavratura do Auto de Infração em comento, constatou-se que a entidade não atendia aos requisitos para a concessão do CEBAS, tendo sido emitida Representação Administrativa e Informação Fiscal em 30/06/2004. Posteriormente, conforme Informação Fiscal de 05/04/2007, que deu origem ao Ato Cancelatório nº 002/2007 (09/08/2007), retroativo a 01/01/1998, constatou-se que a recorrente não atendia ao art. 55, II, da Lei nº 8.212/91 - ausência de CEBAS (processo 17460.000192/2007-14).

Resolvida a questão relativa ao cancelamento de sua isenção, foi iniciado o procedimento fiscal relativo ao lançamento em destaque. Lavrado o Auto de Infração, a recorrente tomou ciência pessoal da autuação em 27/06/2008, fls. 01, e apresentou a impugnação, na qual sustenta argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto, em despacho de fls. 582/583, solicitou fossem os documentos relacionados com o cancelamento da isenção juntados ao presente. A fiscalização juntou os documentos solicitados e informou, fls. 374/375, o seguinte:

Foi elaborada Informação Fiscal para cancelamento da Isenção, em 05/04/2007, constante do Processo nº 17460.000192/2007-14 (nº este, recebido no Ministério da Fazenda DRJ RPO PROT SP, quando da fusão ocorrida na forma da Lei nº 11.457/2007), pelo não cumprimento pela Associação do contido no inciso II, do art. 55, da Lei nº 8.212/91. Foi encaminhada via da Informação Fiscal à Empresa através do Ofício nº 229/2007/DRPRIB/SRP/MPS, de 05/04/2007, com AR Aviso de Recebimento nº 354926303, cientificada em 17/04/2007, com abertura de prazo para apresentação de defesa no prazo de 15 (quinze) dias.

A Associação apresentou defesa tempestiva e a decisão culminou no Acórdão de nº 14-16.133 - 9ª Turma da DRJ/RPO (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP), de 22/06/2007, onde seus membros acordaram por unanimidade de votos, considerar procedente a Informação fiscal, com trânsito em julgado administrativamente e determinou a emissão do Ato Cancelatório.

Assim, foi emitido o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 002/2007, de 09/08/2007, encaminhado à empresa através do Ofício nº 668/2007/DRF/RPO/GAB, de

09/08/2007(fls. 377 a 379) do presente Auto de Infração, recebido pela Empresa em 15/08/2007 AR nº 613319001.

Da decisão que cancelou a isenção não coube interposição de recurso administrativo, de conformidade com o estabelecido no § 9º do art. 206 do Decreto nº 3.048/99.

Cientificada da informação fiscal em 06/03/2009, a recorrente aditou sua impugnação em fls. 382/385, insistindo nos fatos narrados em sua peça inicial.

A 9ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, no Acórdão de fls. 388/395, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 19/10/2009, fls. 399. Especificamente quanto ao resultado do processo no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) publicado em 28/02/2008, o Acórdão *a quo* entendeu que a recorrente somente a partir daquela data teria passado a atender o requisito do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91. Ficou consignada a conclusão de que o certificado anterior não teve seus efeitos estendidos, pois o CNAS não teria feito qualquer ressalva no novo CEBAS. Em seguida, a DRJ consignou que a discussão sobre a existência de isenção não poderia ser objeto de discussão no presente processo. Como a então impugnante não havia discutidos os aspectos fáticos dos fatos geradores, estes foram considerados matéria não impugnada.

No recurso voluntário, apresentado em 17/11/2009, fls. 403/413, a recorrente argumenta que:

- o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) deferiu seu CEBAS conforme anexo 2 da defesa inicial, fls. 555. Em decisão publicada em 28/02/2008, a recorrente teve reconhecida a validade de seu Certificado nos períodos 01/2001 a 12/2003 e 17/02/2005 a 16/02/2008. Diante disso, o Ato Cancelatório 002/2007 teria perdido a validade;

- o Ato Cancelatório referente ao Acórdão 1674/2006 também foi reformado pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) conforme consta do Anexo 3 da defesa inicial;

- insiste que preenche todos os requisitos para a imunidade/isenção Suscita a aplicação da Nota DECOR/CGU/AGU 180/2009 ao caso.

Encaminhados os autos ao CARF e distribuídos à 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, os Conselheiros decidiram por converter o julgamento do recurso voluntário em diligência para:

1. Que seja solicitado ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) cópia integral dos processos 71010.002063/2004-61, 71010.002064/2004-14, 44006.005179/2000-62 e 71010.000199/199/2005-18, citados no item 2 da Resolução 35 de fevereiro de 2008 daquele órgão;

2. Após a juntada dos documentos, que seja o presente processo enviado ao titular da DRF/Ribeirão Preto para que este se pronuncie sobre a legalidade integral do Ato Cancelatório 002/2007 e, caso conclua pela ilegalidade parcial, realize, se entender cabível, a revisão de ofício do referido Ato, juntando o eventual novo documento aos autos.

Entendeu a Turma que, especificamente quanto ao resultado do processo no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) publicado em 28/02/2008, remanesce produzindo efeitos o Ato Cancelatório 002/2007 até que seja retirado do mundo jurídico por autoridade competente para tanto. Todavia, como o único fundamento do Ato Cancelatório 002/2007 restou afastado em relação aos períodos para os quais foi reconhecida a existência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), caberia a sua revisão.

Ficou consignada a discordância em relação ao posicionamento adotado no Acórdão *a quo* que apontou que a decisão do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) de 28/02/2008 teria efeitos apenas *ex nunc* em relação à isenção. O Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de fato, não decidiria sobre isenção, mas decidiria sobre o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Quem decide se a recorrente possuía ou não CEBAS válido em determinado período não é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e sim o CNAS. Sendo o CEBAS requisito para a isenção, a decisão definitiva sobre esta deveria ter aguardado o pronunciamento final do CNAS sobre o certificado por se tratar de questão prejudicial, o que não foi feito (em que pese não impediria o respectivo lançamento fosse realizado para evitar a decadência dos fatos geradores relativos a períodos nos quais a isenção estava sendo questionada).

Consignou-se ainda na Resolução que, com a decisão definitiva posterior do CNAS com efeitos *ex tunc*, o Ato Cancelatório 002/2007 teria desprovido de fundamentos em relação ao período de 01/01/2001 a 31/12/2003 e 17/02/2005 a 16/02/2008. Porém, como a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no processo 17460.000192/2007-14 alcançou a definitividade na esfera administrativa, caberia diligenciar para se apurar se a decisão do CNAS noticiada já alcançou a definitividade na esfera administrativa para, em momento posterior, avaliar-se os rumos do lançamento.

No Despacho de Diligência (fls. 2.579 dos autos 15956.000178/2008-02), a DRF explica que a Resolução 35/2008 (publicada em 28/02/2008) CNAS deferiu pedidos de renovação do CEBAS:

- processo/CNAS n.º 44006.005179/2000-62, com validade assegurada de 01/01/2001 a 31/12/2003; e

- processo nº. 71010.000199/2005-18, com validade assegurada de 17/2/2005 a 16/02/2008.

Sobre o Ato Cancelatório, entendeu a DRF que não tem competência para julgar matéria transitada em julgado com decisão da DRJ- Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento/Ribeirão Preto (após ampla defesa concedida a Entidade) e que culminou no Acórdão n.º 14-16.133 datado de 22/06/2007.

A recorrente se manifestou (a partir das fls. 2.587 dos autos 15956.000178/2008-02).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Relator

Ato Cancelatório. Trânsito em julgado Administrativo. Superveniente Perda do Fundamento de Fato e de Direito. Conforme Despacho de Diligência de fls. 2.579, a Resolução 35/2008 (publicada em 28/02/2008) CNAS deferiu pedidos de renovação do CEBAS:

- processo/CNAS n.º 44006.005179/2000-62, com validade assegurada de 01/01/2001 a 31/12/2003; e

- processo n.º 71010.000199/2005-18, com validade assegurada de 17/2/2005 a 16/02/2008.

Estes períodos cobrem todas as competências que remanescem em discussão, tendo em vista que a recorrente apresentou pedido de desistência em relação aos fatos geradores de 01 a 13/2004 e 01 e 02/2005, fls. 666/669. Os fundamentos do presente lançamento são a ausência de CEBAS (fático) e, conseqüentemente, o não cumprimento do artigo 55, II, da Lei n.º 8.212/91 (de direito).

Respeitando o procedimento então vigente, a fiscalização emitiu Ato Cancelatório de Isenção, que era condição *sine qua non* para o lançamento das contribuições. Este Ato Cancelatório de Isenção transitou em julgado administrativamente. A partir de tal cancelamento, o gozo da isenção somente voltaria a ocorrer após novo pedido de isenção (artigo 55, § 1º, da Lei n.º 8.212/91).

O Ato Cancelatório de Isenção transitou em julgado administrativamente, mas, para parte do período analisado, sobreveio a concessão retroativa do CEBAS (01/01/2001 a 31/12/2003 e 17/2/2005 a 16/02/2008). Parece-nos que o trânsito em julgado administrativo não é óbice para o reconhecimento da superveniente perda do fundamento fático e de direito para a sua emissão. Com efeito, para o período de 01/01/2001 a 31/12/2003 e de 17/2/2005 a 16/02/2008, o Ato Cancelatório não merece prosperar, visto que a entidade passou a ostentar o CEBAS e, conseqüentemente, a cumprir o artigo 55, II, da Lei n.º 8.212/91.

Com relação aos argumentos relativos à definitividade do ato cancelatório, consigno que a própria utilização da expressão “coisa julgada” para a matéria administrativa é criticada pela doutrina. Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirma que “não se pode simplesmente transpor uma noção, como a coisa julgada, de um ramo, onde tem pleno fundamento, para outro, em que não se justifica” (Direito administrativo. 19a ed. São Paulo: Atlas, 2006).

Hely Lopes Meirelles ressalta que a coisa julgada administrativa seria “apenas uma preclusão de efeitos internos, não tem o alcance da coisa julgada judicial, porque o ato jurisdicional da Administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário” (Direito Administrativo Brasileiro. 32a ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006).

Portanto, entendemos que os efeitos do ato administrativo definitivo podem ser revistos integral ou parcialmente, até porque é isso que determina o art. 53 da Lei n.º

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (inspirado na antiga Súmula 473 do STF):

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Assim, embora para o período posterior 31/12/2003 e anterior a 17/2/2005 (competências 01/2004 a 01/2005) a entidade continue a não fazer jus à isenção, no período de concessão do CEBAS (01/01/2001 a 31/12/2003 e 17/2/2005 a 16/02/2008), não subsiste o fundamento fático e jurídico do lançamento. Como o lançamento abrangeu as competências 06/2003 a 31/07/2007, devem ser excluídas as competências de 06/2003 a 12/2003 e de 02/2005 a 07/2007, mantidas, portanto, as competências de 01/2004 a 01/2005 (período sem ulterior concessão do CEBAS).

Pelo exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, excluindo do lançamento as competências de 06/2003 a 12/2003 e de 02/2005 a 07/2007.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Redator designado.

I. AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em que pesem as valiosas considerações expostas pelo Ilustre Relator, não comungo *data venia* a tese aviada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, que na aplicação do princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna, prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, pugna pelo comparativo entre a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela MP nº 449/2008, e a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária), como se estas ambas tivessem sido substituídas por aquela multa de ofício, ora estipulada na novel legislação.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

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

§3º 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, originariamente, 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. Todavia, a Medida Provisória nº 449/2008, 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.

Nada obstante, 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 não proceder a tese que defende a comparação entre a multa de ofício prevista no art. 35-A com a soma da multa de mora prevista no art. 35, II, e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, todos da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da penalidade mais benéfica ao infrator, visando à aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN.

Isso porque não procede, ao meu sentir, a alegação de que a multa pelo descumprimento de Obrigação Principal formalizada mediante Lançamento de Ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, estaria apenando, conjuntamente, tanto descumprimento da Obrigação Tributária Principal lançada quanto o Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a justificar o somatório de multas.

Tratam-se de duas condutas absolutamente distintas, autônomas e independentes, portando cada uma natureza jurídica diferenciada, regramento jurídico diverso, tipificação específica e distinta, e penalidade própria.

Tanto que o Contribuinte pode proceder das seguintes maneiras:

- I) Recolher o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- II) Recolher o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- III) Recolher o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- IV) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- V) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VI) Recolher parcialmente o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- VII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VIII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- IX) Não recolher qualquer tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

A declaração de todos os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP é uma obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei nº 8.212/91. A declaração parcial dos fatos geradores na GFIP (hipóteses II, V e VIII) constitui-se violação à obrigação acessória acima citada, e implica a aplicação imediata da penalidade prevista no §5º do mesmo artigo 32 já mencionado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

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)

De outro eito, a não declaração dos fatos geradores na GFIP (hipóteses III, VI e IX) também se configura como violação à mesma obrigação acessória assentada no inciso IV da Lei nº 8.212/91, e importa na aplicação imediata da penalidade prevista no §4º do mesmo artigo 32 já citado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

De outro giro, o não recolhimento total ou parcial da Obrigação Tributária Principal (hipóteses IV a IX) configura-se caso determinante para o lançamento de ofício, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 142 do CTN, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, nas hipóteses em que os fatos geradores correspondentes não

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tenham sido declarados, ou tenham sido declarados de maneira incompleta na GFIP correspondente.

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.

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ora... A extinção do crédito tributário decorrente de infração a obrigação tributária constitui-se hipótese de anistia, a qual se encontra contida no campo da reserva legal, nos termos do art. 97, VI, do CTN, somente podendo ser concedida mediante lei específica federal (*in casu*) que regule exclusivamente a anistia, ou a correspondente contribuição, a teor do §6º do art. 150 da CF/88.

Código Tributário Nacional

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Constituição Federal de 1988

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

(...)

§5º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)

Note-se que de acordo com o disposto no inciso I do art. 111 do CTN, só há que se falar em exclusão de crédito tributário nas hipóteses expressamente previstas na lei específica, o que, convenhamos, não é o presente caso, uma vez que inexistia qualquer previsão no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que exclua o Crédito Tributário decorrente do descumprimento da Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

Código Tributário Nacional

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Merece ser citado que antes da vigência da MP nº 449/2008 pairava uma dúvida na Fiscalização a respeito do procedimento a ser adotado nos casos em que o Contribuinte declarava os fatos geradores nas GFIP, mas não procedia ao recolhimento do tributo devido.

A legislação tributária afirmava que o Crédito Tributário encontrava-se lançado (art. 33, §7º, da Lei nº 8.212/91), contudo, o art. 37 da mesma lei determinava a lavratura do lançamento de ofício, uma vez que restava configurado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições em foco.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento

declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

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.

A MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, veio a estabelecer um novo procedimento, na medida em que estatuiu que o lançamento de ofício não seria mais necessário nas hipóteses em que houvesse declaração dos fatos geradores nas GFIP, conforme se depreende da nova redação do citado art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, **não declaradas na forma do art. 32 desta Lei**, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

Portanto, a contar da vigência da MP nº 449/2008, as hipóteses de conduta do Contribuinte passaram a receber o seguinte tratamento por parte da Fiscalização:

- I) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Conduta regular. Nada a fazer.
- II) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- III) O Contribuinte recolheu o tributo devido e não entregou a GFIP - Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- IV) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

- V) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.
- VI) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- VII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- VIII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Cobrança administrativa do débito correspondente aos fatos geradores declarados e não recolhido, acrescido da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; Lançamento de ofício da parcela não recolhida correspondente aos fatos geradores não declarados, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.
- IX) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício do tributo devido, acrescido da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, o Lançamento de Ofício somente deve ocorrer nas hipóteses em que não tenha havido o recolhimento do tributo e, cumulativamente, não tenha havido declaração ou tenha havido declaração incorreta dos fatos geradores nas GFIP correspondentes, como assim determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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)

Ou seja, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 apenas restringe a lavratura do lançamento de ofício às hipóteses em que não houve recolhimento total ou parcial do tributo devido e, cumulativamente, não se operou a entrega da GFIP ou entregou-se a GFIP com informações inexatas ou omissas.

Não se deslembre que a legislação previdenciária tomou “*emprestada*” uma norma tributária que havia sido redigida em conformidade com a Legislação Fazendária já preexistente, fato que explica o não casamento perfeito dos termos utilizados em ambos os ramos do Direito Tributário em questão.

Se nos antolha, portanto, 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.* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

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 descumprimento 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 25/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela

dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Arlindo da Costa e Silva- Redator designado