



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

**Processo n°** 18108.002331/2007-26  
**Recurso n°** 260.638 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.057 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de maio de 2011  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 67  
**Recorrente** URBANIZADORA CONTINENTAL S/A COMEMP PARTICIPAÇÕES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 19/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 67. ART. 32, IV DA LEI N° 8212/91.

A não entrega, bem como a entrega com atraso da GFIP constitui-se violação à obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei n° 8.212/91, e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o Auto de Infração cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a tipificação infracional, a descrição da conduta infratora perpetrada, os critérios adotados para a quantificação da penalidade pecuniária aplicada, as circunstâncias atenuantes e agravantes da infração, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico.

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE COM EFEITO DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a aplicação de penalidade pecuniária mediante a lavratura de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias.

Foge à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei n° 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

NULIDADE. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS DE IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não viola o devido processo legal, tampouco nega prestação jurisdicional em âmbito administrativo, a decisão de 1ª instância que, mesmo sem haver enfrentado individualmente todos os argumentos trazidos pelo impugnante, tenha adotado fundamentação robusta e suficiente para decidir, de modo

integral e a contento, a controvérsia posta à sua apreciação, não se podendo cogitar de sua nulidade.

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS LEGAIS. CORREÇÃO DA FALTA.**

Somente faz jus ao benefício da relevação da multa o infrator que, cumulativamente, for primário; não houver incorrido em circunstância agravante; formular pedido para tanto no prazo de impugnação e, nesse mesmo prazo, houver comprovadamente corrigido a falta que deu ensejo à autuação.

**AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 67. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

As multas decorrentes da não entrega de GFIP 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 do colegiado, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições 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 de 1991.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva e Wilson Antonio de Souza Correa.

## **Relatório**

Período de apuração MPF : Outubro/2003 a dezembro/2003.

Data da lavratura da Auto de Infração: 19/12/2007.

Data da ciência do Auto de Infração : 20/12/2007.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, em virtude de não ter sido comprovada a entrega, na rede bancária, das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP, referente às competências 10/2003, 11/2003, 12/2003 e 13/2003 (13º salário), conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 11.

**CFL - 67**

*Deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio da GFIP/GRFP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo.*

A multa foi aplicada em conformidade com o art. 32, IV, §§ 4º e 7º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97 e art. 102 c/c art. 284, I c.c. art. 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, com os valores atualizados pelo art.9º, V da Portaria MPS nº 142, de 11/04/2007, resultando na aplicação de penalidade pecuniária no valor de R\$ 32.387,45, calculada na forma da memória de cálculo postada a fl. 12.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 20/28.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em São Paulo lavrou Decisão Administrativa a fls. 37/40, julgando procedente em parte a autuação e retificando o valor do crédito tributário objeto do Auto de Infração em relevo.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 31 de julho de 2008, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 44.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 46/56, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que as GFIP foram devidamente entregues;
- Que o acórdão não enfrenta todos os argumentos lançados pela Recorrente em sede de impugnação administrativa;
- Que a NFLD (sic) foi lavrada com ofensas ao art. 37 da Lei 8.212/91, impedindo dessa forma que o Recorrente pudesse defender-se amplamente;
- Que houve violação ao art. 142 do CTN;
- Requer a relevação da multa aplicada, por preencher todos os requisitos para tal medida;

- Que a multa tem natureza de confisco.

Ao fim, requer diligência junto ao estabelecimento do Recorrente, a fim de revisar o presente débito.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 31/07/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 01 de setembro 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. DO CERCEAMENTO DE DEFESA**

Alega o Recorrente que o acórdão recorrido não enfrentou todos os argumentos lançados em sede de impugnação administrativa.

Não há como atender ao apelo lançado pelo Recorrente.

A uma, em virtude de o defendente apenas lançar ao ar tal afirmativa, sem, no entanto, demonstrar ou, a menos, indicar quais teriam sido os argumentos de defesa que restaram a calva de exame por parte do órgão *a quo*.

De outro canto, compulsando os autos, pudemos comprovar que todos os pontos relevantes e controversos essenciais ao deslinde do litígio, tenham sido eles de natureza preliminar, prejudicial ou de mérito, foram devidamente abordados no acórdão guerreado a fls. 37/40.

Mostra-se auspicioso salientar que os órgãos julgadores judiciários e administrativos não se encontram agrilhoados à obrigação de enfrentar, em suas decisões, pontual e individualizadamente, todos os tópicos levantados pelas partes, mas, sim, as questões relevantes para o deslinde da controvérsia.

Tal matéria já foi enfrentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, que já irradiou, em seus arestos, a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, conforme dessai do REsp nº 667603/CE, cuja ementa, dada a sua relevância para a compreensão da *opinio iuris* que ora se arquiteta, pedimos vênua para transcrever na íntegra:

*MANDADO DE SEGURANÇA. AUTO DE INFRAÇÃO. DIREITO DE AMPLA DEFESA.*

*1. A violação do art. 535 do CPC ocorre quando há omissão, obscuridade ou contrariedade no acórdão recorrido. Incorre a violação posto não estar o juiz obrigado a tecer comentários exaustivos sobre todos os pontos alegados pela parte, mas antes, a analisar as questões relevantes para o deslinde da controvérsia.*

*2. São princípios basilares do processo administrativo e judicial a ampla defesa e o contraditório, insculpidos no artigo 5º, LV, do Texto Constitucional, o qual estabelece que: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".*

*3. A ampla defesa, constitucionalmente reconhecida, traduz a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se realize de maneira justa, implicando para o Administrado o direito de conhecer os fatos e fundamentos invocados pela Autoridade, o direito de ser ouvido e de contrapor-se às alegações do adversário.*

*4. Deveras, esse postulado da ampla defesa, ou do direito de audiência, configura direito à participação procedimental, assegurando ao administrado, na maior extensão possível, a oportunidade do seu exercício pleno, com produção de provas e apresentação de alegações que lhe favoreçam.*

*5. Atestando a instância a quo a inexistência da intimação da decisão, a verificação que a Fazenda pretende em seu recurso esbarra em matéria fática, mercê de o cumprimento do due process of law não exonerar o contribuinte do pagamento, apenas diferindo-o até o cumprimento da exigência legal. 6. Recurso especial desprovido. (REsp 667603/CE; STJ 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 01/08/2005 p. 334)*

No mesmo sentido:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO VERIFICADA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA PETIÇÃO INICIAL E NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. ART. 135, III, DO CTN. DIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE EM TESE.*

1. Não há violação ao artigo 535 do Código de Processo Civil quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados, especialmente quando aviados em momento processual inoportuno.

(...)

5. Recurso especial conhecido em parte e provido. (REsp 745.351/SP, STJ 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 15.8.2005, p. 295)

Dessarte, não viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, tampouco nega prestação jurisdicional na alçada administrativa, a decisão de 1ª instância que, mesmo não havendo examinado individualmente todos os argumentos pontualmente trazidos pelo impugnante, tenha adotado fundamentação robusta e suficiente para decidir, de modo integral e a contento, a controvérsia posta à sua apreciação.

Nesse panorama, não se houve por constatado defeito no acórdão recorrido que determine a sua nulidade, visto que o mérito da causa foi devidamente resolvido pelo órgão julgador de origem.

## 2.2. DA OFENSA AO ART. 37 DA LEI nº 8.212/91.

Alega a empresa que a NFLD (*rectius* Auto de Infração) foi lavrada com ofensas ao art. 37 da Lei 8.212/91, impedindo dessa forma que o Recorrente pudesse defender-se amplamente.

Os clamores acima alardeados encontram-se em dessintonia com as provas dos autos.

Assim dispõe o art. 37 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em sua integralidade, com a redação vigente à época da lavratura do presente Auto de Infração:

### **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).*

Preliminarmente, cabe destacar que o presente Processo Administrativo Fiscal não trata de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, como assim consigna o Recorrente, mas, sim, de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória consistente na não entrega de GFIP nas competências outubro a dezembro de 2003.

A Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988, outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, ‘b’, *in verbis*:

### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Título que versa sobre as Obrigações Tributárias, estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

### **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.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.  
(grifos nossos)*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Deflui da análise das disposições do CTN que a imposição de obrigação tributária acessória prescinde de lei formal, podendo ser instituída mediante legislação

tributária, assim compreendidas, nos termos do art. 96 do próprio CTN, as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

**Código Tributário Nacional**

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

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

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

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

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

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

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

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

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Conforme ressaltado do citado *codex* tributário, as matérias que se compreendem na reserva de lei em sentido estrito, com as ressalvas previstas, restringem-se a instituição, majoração, redução ou extinção de tributos; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo correspondente; a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a formalização de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, bem como a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Cominar significa ameaçar com pena, ou castigo, o vocábulo advém do latim, *comminatio*. A função da cominação é tornar mais seguro o cumprimento da obrigação, quer em si mesma, quer por via de seu substitutivo processual, a pena. Na acepção jurídica, cominar tem o sentido de prescrever ou decretar (penalidades), por descumprimento de norma ou infração legal.

Dessarte, em observância ao preceito insculpido no art. 97, V do CTN, o art. 92 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu que a infração de qualquer dispositivo constante na citada Lei de Custeio, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), na forma como dispuser o regulamento.

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

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão realçada nas linhas precedentes, nos termos da qual ressaltado que, se a uma determinada infração tributária inexistir a ela associada uma penalidade específica expressamente assentada na lei, então será aplicada uma multa oscilando entre os limites máximo e mínimo previstos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo valor exato, a ser definido em função da gravidade da infração, será determinado na forma como dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Vertendo em termos mais palatáveis, a lei formal cominou às infrações a dispositivos constante na Lei de Custeio da Seguridade Social uma penalidade pecuniária, variável em função de sua gravidade, outorgando ao regulamento a competência para dispor sobre a forma como essa penalidade, variável em sua origem legal, será aplicada às infrações em razão da sua maior ou menor gravidade ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Note-se que, nos termos do art. 115 do CTN, o fato gerador da obrigação acessória é a situação que, na forma da legislação – não da lei –, impõe a prática ou a abstenção do ato punível.

Louvou-se o Auto de Infração *sub examine* na infração perpetrada pelo Recorrente à obrigação acessória assentada no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, a qual finca o dever instrumental de o sujeito passivo informar, mensalmente, ao fisco federal, mediante GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

**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, de 10.12.97)*

*(...)*

*§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, de 10.12.97).*

<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, de 10.12.97).*

*§6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no §4º.*

*§7º A multa de que trata o §4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*§8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do Auto de Infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*§9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no §4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*§10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito*

*para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*§11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Nesse mesmo sentido dispõe o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

**Regulamento da Previdência Social**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*(...)*

*§3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

*§4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.*

*§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no § 22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

Conforme destacado no Relatório Fiscal da infração, a fl. 11, “*A empresa deixou de apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP nas competências 10/2003 a 12/2003 e 13/2003 (...) tendo assim deixado de informar por intermédio de GFIP os dados cadastrais e os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos as folhas de pagamento apresentadas (matriz CNPJ 61.451.951/0001-71), referentes a seus empregados. Conforme resumos das folhas de pagamento apresentadas da matriz CNPJ 61.451.951/0001-71, o numero de segurados por competência é o seguinte*”:

**COMP N. SEGURADOS**

10/03	38
11/03	38
12/03	38
13/03	38

Conforme demonstrado no parágrafo precedente, o Relatório Fiscal indicou, de forma clara e precisa, ainda que de maneira sucinta, o fato gerador da presente autuação: A empresa deixou de apresentar as GFIP das competências outubro a dezembro de 2003, discriminando, para cada competência, o número de segurados da empresa, conforme apurado em suas folhas de pagamento.

A conduta omissiva assim perpetrada sujeita o infrator à penalidade prevista no §4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, textualmente:

**Regulamento da Previdência Social**

*Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*I- valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo: (grifos nossos)*

<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>

(...)

*§1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto de infração.*

De outro eito, as informações pertinentes ao cálculo da multa aplicada encontram dispostas no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, a fl. 12, estando devidamente discriminados por competência o valor mínimo da multa a ser aplicada, o número de meses em atraso na entrega, o acréscimo de 5% por mês calendário ou fração a que se refere o §7º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, bem como o valor total da multa por cada competência.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado, foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, permitindo ao autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há, portanto, qualquer obscuridade ou dúvida quanto à hipótese de incidência dos tributos objeto deste lançamento.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária acessória violada, a conduta omissiva que profanou a obrigação acessória em apreço, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal os critérios adotados para quantificação da penalidade pecuniária aplicada.

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

Inexiste pois qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pelo Recorrente.

### 2.3. DO CÁLCULO DO MONTANTE DEVIDO

Sustenta o Recorrente ter havido violação ao art. 142 do CTN. Aduz que compete privativamente à autoridade administrativa, dentre outras atribuições, “*calcular o montante do tributo devido*” o qual se constitui um dos requisitos básicos do nascedouro de toda e qualquer obrigação de natureza Tributária.

Pondera que, na espécie em discussão, a Fiscalização simplesmente descurou desse procedimento imprescindível à validade, existência e, sobretudo, eficácia do lançamento *ex officio* a que se procedeu, tendente a verificar o fato gerador da contribuição social, ou seja, calculando o montante devido e identificando o contribuinte.

O lamento do Recorrente não tem força suficiente para se propagar.

Em primeiro plano, reitere-se que o presente Processo Administrativo Fiscal não trata de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, como assim consigna o Recorrente, mas, sim, de Auto de Infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória consistente na não entrega de GFIP nas competências outubro a dezembro de 2003.

No presente caso, a empresa deixou de apresentar as GFIP referentes às competências 10/2003 a 12/2003 e 13/2003. Conforme apurado nos resumos das folhas de pagamento, a empresa possuía 38 segurados em cada competência, conforme descrito pelo Relatório Fiscal a fl. 11.

A conduta omissiva assim perpetrada sujeita o infrator à penalidade prevista no §4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O art. 32, §4º da Lei nº 8.212/91 estatui que a não apresentação de GFIP, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeita o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador em função do número de

segurados, *in casu*, 2 vezes (38 segurados), sobre o valor mínimo previsto no art. 92, vigente na data da lavratura do auto de infração, na ocasião, R\$ 1.195,13, acrescido de 5% por mês calendário ou fração.

Na espécie dos autos, a memória de cálculo encontra disposta na planilha disposta no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 12, a qual reproduzimos abaixo:

COMP	2 x V. MIN.	N. COMP.	5% do V. MIN.	N. COMP x 5%	SUB TOTAL
out/03	2.390,26	49	119,51	5.855,99	8.246,25
nov/03	2.390,26	48	119,51	5.736,48	8.126,74
dez/03	2.390,26	47	119,51	5.616,97	8.007,23
13/2003	2.390,26	47	119,51	5.616,97	8.007,23

A soma dos subtotais por competência resulta no valor total da multa cabível de R\$ 32.387,45.

Conforme demonstrado, o cálculo da multa encontra-se pormenorizadamente detalhado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 12, não se verificando qualquer descumprimento por parte da Autoridade Lançadora, como assim entende o Recorrente.

Cabe ainda destacar que o sujeito passivo da exação em destaque encontra-se bem identificado tanto no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, como na folha de rosto do presente Auto de Infração.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

### 3. DO MÉRITO.

Inicialmente, cumpre assentar que não será objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

#### 3.1. DA ENTREGA DE GFIP.

O Recorrente alega que as GFIP foram devidamente entregues.

A súplica acima clamada não encontra esteio nas provas dos autos.

É certo que o impugnante procurou instruir o instrumento de bloqueio à vertente exigência tributária com cópias das folhas de rosto das GFIP, a fls. 29/31, referentes às competências 10/2003, 11/2003 e 12/2003. Tais documentos, contudo, não fazem prova plena de que as referidas Guias tenham sido efetivamente entregues à Caixa Econômica Federal.

Tal comprovação somente é levada a efeito mediante os documentos arrolados no item 11 do Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 94, de 04 de setembro de 2003.

**Instrução Normativa INSS/DC nº 94 - de 04 de setembro de 2003***11 - COMPROVANTES DE ENTREGA DA GFIP*

- a) GFIP em meio magnético: o resumo dos dados do arquivo, gerado pelo SEFIP (GFIP - Comprovante de recolhimento/declaração);*
- b) GFIP adquirida no comércio ou no site da CAIXA, [www.caixa.gov.br](http://www.caixa.gov.br) (para recolhimento recursal ou do empregador doméstico): a 2ª via da GFIP;*
- c) Arquivo SEFIP enviado pela Internet: Protocolo de Envio de Arquivo gerado pelo Conectividade Social.*

*Os documentos referidos nas letras “a” e “b”, acima, devem conter:*

- Quando se tratar de guia declaratória (apenas com informações à Previdência e ao FGTS): o carimbo padronizado CIEF (Cadastro de Inscrição de Entidades Financeiras), instituído pela Norma de Execução CSA/CIEF nº 001/90, com os dados do receptor (nº do banco, agência e data da entrega).*

*Caso o arquivo seja transmitido via Internet, observar a nota 2, abaixo.*

- Quando houver recolhimento ao FGTS: a autenticação mecânica ou o comprovante emitido quando da liquidação do pagamento pela Internet. (Nova redação dada pela IN INSS/DC nº 94/2003)*

**NOTAS:**

*1) As guias declaratórias são impressas em apenas uma via. As guias com recolhimento ao FGTS são impressas em duas vias.*

*2) Em caso de remessa do arquivo SEFIP pela Internet, a comprovação da entrega da GFIP se dará da seguinte forma*

- GFIP com recolhimento do FGTS - Comprovante de recolhimento/declaração e o Protocolo de Envio de Arquivo*
- GFIP declaratória (sem recolhimento do FGTS) - Protocolo de Envio de Arquivo.*

*3) Quando se tratar de GFIP com informação de tomador de serviço ou obra de construção civil (códigos de recolhimento 130, 150, 155, 317, 337, 608, 907, 908, 909, 910 e 911), será gerado apenas um comprovante de recolhimento/declaração da GFIP, englobando todos os tomadores/obras participantes do movimento. Neste caso, o SEFIP gerará a Relação de Tomadores/Obras - RET, individualizando, por tomador/obra, os dados contidos no comprovante de recolhimento/declaração unificado.*

No caso presente, havendo sido as aludidas GFIP geradas pelo Programa SEFIP, a comprovação de sua entrega poderia ser realizada mediante :

- a) No caso de entrega em meio magnético, quando se tratar de guia meramente declaratória, sem recolhimento de FGTS: Pelo Carimbo o carimbo padronizado CIEF (Cadastro de Inscrição de Entidades Financeiras), instituído pela Norma de Execução CSA/CIEF nº 001/90, com os dados do receptor (nº do banco, agência e data da entrega),.
- b) No caso de entrega em meio magnético, quando houver recolhimento ao FGTS: a autenticação mecânica ou o comprovante emitido quando da liquidação do pagamento pela Internet. (Nova redação dada pela IN INSS/DC nº 94/2003)
- c) No caso de envio do Arquivo SEFIP pela Internet: pelo Protocolo de Envio de Arquivo gerado pelo *Conectividade Social*.

No caso presente, o Recorrente não logrou comprovar, por nenhum dos meio de prova acima apontados, a efetiva entrega das GFIP em apreço. Nas cópias da folha de rosto apresentadas não contam o carimbo padronizado do CIEF, nem autenticação mecânica do pagamento, tampouco os Protocolos de Envio de Arquivo gerado pelo *Conectividade Social*.

De outro eito, além de não restar comprovado o envio das citadas GFIP via “*conectividade Social*”, os sistemas informatizados da GFIPWEB não registram qualquer GFIP referente às competências em realce.

No que pertine à competência 13/2003, é de salientar que, com efeito, o Manual da GFIP, aprovado pela IN INSS/DC nº 94/2003, não havia assentado qualquer obrigação de apresentação de GFIP relativa ao décimo terceiro salário.

Tal obrigação apenas houve por introduzida no Ordenamento Jurídico pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 9/2005, cujo §2º do seu art. 3º estabeleceu, *in verbis*:

**Instrução Normativa MPS/SRP nº 9, de 24 de novembro de 2005**

*Art. 3º Até o dia 10 de fevereiro de 2006, a GFIP poderá ser apresentada utilizando-se a versão 7.0 do SEFIP, conforme orientações do Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 7.0 aprovado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 107, de 22 de abril de 2004, alterada pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 1 de 25 de novembro de 2004, observado o disposto no §2º deste artigo.*

*§1º Ressalvado o disposto no caput, a obrigação prevista no art. 32, inciso IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e no inciso IV do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, somente reputar-se-á cumprida se a GFIP for gerada a partir da versão 8.0 ou versão posterior do SEFIP.*

***§2º A GFIP da competência 13/2005 deverá ser preenchida a partir da versão 8.0 ou de versão posterior do SEFIP. (grifos nossos)***

*§3º Para fins de cumprimento da obrigação referida no §1º, a partir de 1º de dezembro de 2005, não serão válidas as GFIP geradas por meio do SEFIP 7.0 ou versões anteriores, quando, na competência a que se referirem, já houver sido entregue GFIP na versão 8.0 ou em versão posterior do SEFIP.*

*§4º As GFIP geradas na forma do §3º deste artigo reputar-se-ão não entregues.*

Tal compreensão caminha *pari passu* com as orientações inscritas no Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8, com as alterações introduzidas pela IN MPS/SRP nº 19, de 26/12/2006, cujo item 9 assim dispõe *ad litteris et verbis*:

**Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8**

**9 – COMPETÊNCIA 13**

*A partir do ano de 2005, é obrigatória a entrega de GFIP/SEFIP para a competência 13. A partir da versão 8.0, o SEFIP está habilitado para o cumprimento desta obrigação. Para os anos de 1999 a 2004, é facultativa a entrega de GFIP/SEFIP para a competência 13.*

(...)

Por tal motivo, ante a não obrigatoriedade de entrega de GFIP para a competência 13/2003, o valor da multa relativa à não entrega da citada Guia nessa competência foi excluída do lançamento, conforme detalhado na decisão de 1ª instância.

### 3.2. DA RELEVAÇÃO DA MULTA.

Requer o Recorrente a relevação da multa aplicada, por preencher todos os requisitos para tal medida;

Tal alegação não reflete a realidade.

No que pertine aos deveres tributários adjetivos, estabelece o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

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

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

Ao tratar das circunstâncias atenuantes da infração, no capítulo reservado às infrações, o Regulamento da Previdência Social, por seu art. 291, estabeleceu que a multa aplicada por infração à legislação previdenciária poderia ser relevada se o infrator, no prazo de impugnação, houvesse corrigido a falta e formulasse pedido para tanto, desde que satisfizesse, cumulativamente, as condições de ser infrator primário e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante.

**Regulamento da Previdência Social**

*Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 1º de fevereiro de 2007)*

*§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 1º de fevereiro de 2007) (grifos nossos)*

*§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*

*§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.*

As diretivas enunciadas no Regulamento da Previdência Social não discrepam daquelas dispostas na Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em apreço, cujo art. 656 dispõe que haverá relevação da multa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário; não houver incorrido em circunstância agravante; formular pedido para tanto no prazo de impugnação e, antes de escoado esse mesmo prazo, houver corrigido a falta que deu ensejo à autuação.

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

*Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto de Infração. (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*§1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:*

*I - formular pedido dentro do prazo de defesa e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput; (Redação dada pela IN SRP Nº 6, DE 11/08/2005)*

*II - for primário; e*

*III - não tiver incorrido em circunstância agravante.*

Constata-se que entre os requisitos essenciais elencados pelo RPS para a relevação da multa está a necessidade de o infrator ter efetivamente realizado, ainda no prazo de defesa, a correção da falta que deu ensejo à lavratura do postado Auto de Infração, e ainda, nesse mesmo interregno temporal, ter formulado pedido formal de relevação da multa à administração tributária.

Ocorre que, conforme demonstrado no tópico precedente, não logrou o Recorrente demonstrar, por nenhum dos meios de prova elencados na legislação de regência, ter efetivamente, no prazo normativo, corrido a falta que deu ensejo à lavratura do presente Auto de Infração.

Conforme detalhadamente esclarecido, não basta para a fruição do benefício em realce ser a empresa infratora primária e não ter ela incorrido em circunstâncias agravantes. Para tanto, é necessária observância cumulativa de todos os requisitos essenciais fixados na lei. Assim, não estando esses efetivamente cumpridos, não permite a lei que a empresa infratora seja agraciada com a relevação da penalidade ora em debate, em virtude do não adimplemento de condição essencial.

### 3.3. DA ONEROSIDADE EXCESSIVA DA MULTA APLICADA.

Argumenta que a multa tem natureza de confisco.

Com efeito, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da CF/88 obstou a utilização de tributos com efeito de confisco.

Tal disposição constitucional é dirigida, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, 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.

Nesse sentido, assim dispõe o art. 92 da Lei nº 8.212/91, em excerto adiante rememorado, para a melhor compreensão de seus fundamentos:

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

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

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 constitucionais aviadas no art. 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 pela legislação que regem as obrigações tributárias ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

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

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este colegiado de apreciar tais alegações e reduzir a penalidade pecuniária aplicada rigidamente nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.4. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Por derradeiro, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As normas legislativas que tratavam da imposição 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 o §4º 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 na não apresentação de GFIP, independentemente do recolhimento da contribuição correspondente, era punível com pena pecuniária correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados.

A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, promoveu alterações na tipificação da infração em destaque, a qual passou a ser a falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, sendo tal conduta, na hipótese de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, apenada com multa de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, limitada a 20% (vinte por cento).

No caso de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, a multa a ser aplicada será de R\$ 200,00 (duzentos reais). Nos demais casos, é prevista a penalidade de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

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 ostentar a ora discutida imputação de penalidade pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória natureza objetiva.

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 Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

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

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

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

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

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

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

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

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

Mostra-se flagrante que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando o ordenamento jurídico, eis que, nos termos do art. 97 do CTN, somente a lei formal poderia 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.*

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

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

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, independentemente de o contribuinte ter promovido o recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa, emanada do Poder Executivo, extrapola os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de

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

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 não entrega de GFIP, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao sujeito passivo.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL.

Nessas circunstâncias, a multa deve ser calculada considerando as disposições inscritas no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, na estrita hipótese de a multa a ser aplicada se mostrar mais benéfica 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