



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

**Processo n°** 44021.000003/2007-55  
**Recurso n°** 253.197 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-00.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 68  
**Recorrente** MAIS DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/03/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL, INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

CORESP. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL.

A inclusão dos sócios na Relação de Corresponsáveis - CORESP não tem o condão de inseri-los no polo passivo da relação jurídica tributária. Presta-se apenas como subsídio à Procuradoria, caso se configure a responsabilidade pessoal de terceiros, na hipótese encartada no inciso III do art. 135 do CTN.

**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 nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

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

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

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

**PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE NOVOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.**

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice Presidente de Turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva e Thiago d'Avila Melo Fernandes.

## Relatório

Período de apuração: Janeiro/1996 a Março/2006.

Data da lavratura do Auto de Infração : 12/12/2006.

Data da Ciência do Auto de Infração : 12/12/2006.

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 da empresa Pirâmide Distribuidora de Veículos S/A, CNPJ. 43.253.301/0001-30, sucedida por incorporação em 22/01/2004 pela empresa Mais Distribuidora de Veículos S/A, ora Recorrente, em razão de não terem sido informados em GFIP, no período compreendido entre setembro/2001 a fevereiro/2004, os valores das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais (empregadores e autônomos), conforme descrito no Relatório Fiscal a fl. 22 e anexos.

### **CFL - 68**

*Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.*

A multa aplicada corresponde a 100 % do valor devido relativo à contribuição não declarada, incidente sobre os valores das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, limitada por competência, em função do número de segurados da empresa, consoante Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 24 e anexos.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 30/45.

A Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo - Oeste lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 64/68, julgando procedente o Auto de Infração e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 22 de junho de 2007, conforme Avisos de Recebimento – AR a fl. 72.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 76/90, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que houve cerceamento ao exercício do seu direito à ampla defesa, em razão de o relatório fiscal ter sido confeccionado de forma extremamente resumida e lacunosa.
- Que a remuneração dos segurados empresários e autônomos não teria sido discriminada, impossibilitando a correção da falta e o exercício do direito de relevação da multa, conforme dispõe o art. 291 do RPS;
- Que teria decaído o direito de constituição do crédito tributário das competências 09/01 a 12/01, em virtude de o art. 45 da Lei 8.212/91 padecer de vício de inconstitucionalidade;
- Que os diretores da empresa não deveriam ser considerados com corresponsáveis pelo débito lançado;
- Que a multa de mora aplicada possui caráter confiscatório, o que é vedado pela CF/88;

Ao fim, requer o recorrente o recebimento do recurso voluntário e a anulação do Auto de Infração em julgamento. Protesta ainda pela apresentação de novos documentos e pela produção de provas periciais se for o caso.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 22/06/2007, sexta-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na segunda-feira seguinte, diga-se, 25/06/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 18 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

### 2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES.

Em recurso interposto a fls. 76/90, o Recorrente reage preliminarmente à obstrução do exercício de ampla defesa e do contraditório, bem como pugna pela decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo às competências anteriores à dezembro de 2001.

#### 2.1. DA DECADÊNCIA

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

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

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

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

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

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

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

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

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

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o lançamento realizado em 12 de dezembro de 2006, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2000, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Considerando que o vertente Auto de Infração foi lavrado em razão de descumprimento de obrigações acessórias referentes às competências setembro/2001 a fevereiro/2004, não demanda áurea mestria concluir que a obrigação instrumental em julgo não se houve ainda por finada pela algozaria do instituto da decadência tributária.

## 2.2. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Pondera o Recorrente ter havido cerceamento ao exercício do seu direito à ampla defesa, em razão de o relatório fiscal ter sido confeccionado de forma extremamente resumida e lacunosa, sem qualquer justificativas e apontamento do fato gerador. Argumenta que o Relatório Fiscal da Infração nada relata, apenas indica a capitulação legal e o valor da multa aplicada.

A rogativa acima postada não merece guarida.

O Relatório Fiscal da Infração, a fl. 22/23, descreve de forma sintética porém abrangente e clara, os motivos ensejadores da lavratura do vertente Auto de Infração, indicando

de forma precisa a obrigação tributária acessória violada, assim como os elementos essenciais utilizados no cálculo da penalidade pecuniária a ser aplicada.

### **Relatório Fiscal da Infração**

*Autuo a empresa Pirâmide Distribuidora de Veículos S/A., CNPJ. 43.253.301/0001-30, sucedida por incorporação em 22.01.2004, pela empresa Mais Distribuidora de Veículos S/A, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV parágrafo 5º, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, uma vez que esta **não comprovou a entrega nos prazos previstos, na rede bancária da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, sobre os valores das remunerações pagas aos segurados empregadores e autônomos do período de 09/2001 a 02/2004, conforme discriminados abaixo por competência e em função do número total de segurados da empresa.** (grifos nossos)*

Com efeito, em nada contribui para a caracterização da infração a elaboração de Relatório Fiscal verborrágico, com citações inúteis e abuso de retórica. O poder de síntese é uma arte e demanda mestria. Dessarte, nem tudo o que é conciso e sintético é, *de per si*, lacunoso.

Como se observa do excerto do Relatório Fiscal acima transcrito, o motivo deflagrador da autuação foi a não declaração em GFIP das remunerações de segurados contribuintes individuais – empresários e trabalhadores autônomos -, fato que representa violação à obrigação acessória fixada taxativamente no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Nesse painel, a mera inobservância objetiva da obrigação tributária acessória acima aventada implica a imposição da penalidade correspondente, *in casu*, a multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com valores atualizados pela Portaria MPS/GM nº 342, de 16/08/2006, conforme detalhadamente explicitado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fls. 24/25.

### **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).*

*(...)*

*§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).*

Todas as informações postadas nos parágrafos precedentes encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem. De outro eito, as informações pertinentes ao cálculo da multa aplicada encontram-se, igualmente, bem postadas no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa.

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 lacunosidade ou dúvida quanto às razões motivadoras da lavratura o Auto de Infração sobre o qual ora nos debruçamos.

Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao autuado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram a lavratura do corrente Auto de Infração. Desse modo, não assiste razão ao Recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento. Esta é de simplicidade exemplar e restou cabalmente demonstrada nos relatórios fiscais a fls. 22/25: a sociedade empresária efetuou pagamento de remuneração a segurados contribuintes individuais – empresários e autônomos -, e não declarou esses estipêndios nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social correspondentes. Só.

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 adjetiva 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 e TIAD, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando-lhe garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

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

### 2.3. DO RELATÓRIO DE CORRESPONSÁVEIS

Pondera ainda preliminarmente que os diretores da empresa não deveriam ser considerados com corresponsáveis pelo débito lançado;

Cumprido neste comenos esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes da vertente NFDL é da empresa, não dos diretores arrolados no relatório intitulado "CO-RESPONSÁVEIS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relação de Corresponsáveis - CORESP", a fl. 04, possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumprido ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura do Auto de Infração em tela, assim dispõe:

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

*Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:*

*(...)*

*X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;*

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de Corresponsáveis – CORESP, não se encontra impregnada de

qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

Vencidas as questões preliminares, passamos à análise do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

É mister destacar que não será objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

#### **3.1. DA BASE IMPONÍVEL**

Aponta o Recorrente que a remuneração dos segurados empresários e autônomos não teria sido discriminada, impossibilitando a correção da falta e o exercício do direito de relevação da multa, conforme dispõe o art. 291 do RPS;

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

O Recorrente exorta que *“a descrição da base imponible padece de vício de nulidade absoluto diante da impropriedade da eleição de alíquotas incidentes sobre o valor das faturas, como pode ser observado no relatório fiscal”*. Cremos que tal alegação esteja aqui postada por engano, eis que a presente autuação em nada tem a ver com incidência de alíquotas sobre valor de faturas. Ela trata, tão somente, da infração à legislação previdenciária consubstanciada na omissão de informações em GFIP. Nada mais.

Assevera, em outro canto o sujeito passivo, que a fiscalização teria deixado de individualizar o acréscimo na remuneração de cada segurado empresário e autônomo, bem como, sua respectiva discriminação, e que tal procedimento seria impeditivo do acesso à legislação regente e impossibilitaria, de forma absoluta o conhecimento dos valores aferidos, bem como o preenchimento do formulário denominado GFIP, objeto da presente autuação.

Semelhante argumentação igualmente não procede. O presente Auto de Infração vem cortejado pela NFLD nº 37.009.493-0, de 12/12/2006, lavrada no curso da mesma ação fiscal, a qual promoveu o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos aos segurados contribuintes individuais da empresa incorporada PIRAMIDE Distribuidora de Veículos S/A, valores esses que deveriam ter sido informados em GFIP e não o foram, fato que ensejou a presente autuação.

Os fatos geradores que deram origem ao crédito tributário objeto da NFLD acima referida foram apurados a partir da análise dos lançamentos contábeis nos livros diário, registrados nas contas “Serviços Prestados”, código contábil 3.5.3.240.240002 e “Pró-Labore”, código contábil 3.5.2.102.000011.

Claro está que o lançamento suso citado houve por realizado com base em documentação elaborada pelo próprio Recorrente, sob a sua inteira responsabilidade, comando e orientação, beirando ao escárnio a afirmação do Recorrente de que desconhece para quais segurados houve o pagamento de remuneração e em que quantitativo.

Nesse contexto, sendo do conhecimento do Recorrente os beneficiários das remunerações objeto da NFLD supra mencionada, bem como os respectivos valores recebidos, revela-se despcienda a identificação dos aludidos segurados neste Auto de Infração.

Destaca-se que os somatórios das remunerações auferidas pelos segurados contribuintes individuais em tela encontram-se elencados, por competência, no Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fls. 24/25, de molde que a sua correção poderia ter sido sindicada imediatamente pelo contribuinte.

A Autuada teve oportunidade de demonstrar, tanto na fase de impugnação, e agora em sede recursal, que os valores apurados pela fiscalização, e por ela próprios registrados na contabilidade, se fosse o caso, não estariam condizentes com a realidade. Não o fez. Optou por alegar que a fiscalização omitiu informações que eram do conhecimento do próprio Recorrente, eis que apurado diretamente nos documentos por ele elaborados.

Não procede pois o argumento do Recorrente de que o Auto de Infração seria nulo por não ter identificado os beneficiários dos pagamentos realizados pela autuada.

### 3.2. DA RELEVAÇÃO DA MULTA

De início, cabe iluminar a relevância do caso concreto para a interpretação da norma jurídica. A Lei nº 8.212/91 foi editada com o propósito de disciplinar a organização da Seguridade Social, bem como o seu Plano de Custeio, mediante a instituição de obrigações tributárias ditas principais e acessórias, na estruturação engendrada pelo art. 113 do CTN.

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)*

*§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 dentre os requisitos essenciais elencados pelo RPS para a relevação da multa está a necessidade de a empresa ser "primária". Ocorre que, no Termo de Antecedentes, a fls. 19/21, verifica-se ser a empresa reincidente, razão pela qual, mesmo que ela houvesse, no prazo de impugnação, procedido à correção da falta e formulado pedido expresso, a relevação em realce não lhe poderia ser agraciada, em virtude de carência de requisito essencial.

**3.3. DA MULTA APLICADA**

Argumenta o Recorrente que a penalidade pecuniária aplicada possui caráter confiscatório, o que seria vedado pela CF/88.

O apelo acima formulado não pode ter seguimento.

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

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

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

*(...)*

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

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

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

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

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias acessórias de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujo art. 92 estatuiu, de forma objetiva, que a infração a qualquer dispositivo encartado na citada lei de custeio implicaria a cominação de multa, nos seguintes termos:

**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.*

Se nos parece de bom auspício destacar que as diretivas ora enunciadas não colidem com as normas aventadas nos artigos 113, §3º e 136, ambos do CTN, ao contrário, lhe realizam.

### **Código Tributário Nacional**

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

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

*§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.*

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

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.** (grifos nossos)*

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

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

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

### **Súmula CARF nº 2:**

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

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que 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 afastar a multa moratória aplicada 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 PRODUÇÃO DE PROVAS E PERÍCIA FORA DA IMPUGNAÇÃO.

O Recorrente protesta, ainda, pela apresentação de novos documentos e pela produção de provas periciais se for o caso.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o fórum apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Previdência Social a disciplina do rito processual em tela, à época da lavratura da NFLD em estudo, restou a cargo da Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, cujo art. 9º assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

##### **Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.**

*Art. 9 A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (grifos nossos)*

*IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.*

***§1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (grifos nossos)***

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*

§2º *A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.* (grifos nossos)

§3º *Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.*

§4º *A matéria de fato, se impertinente, será apreciada pela autoridade competente por meio de Despacho ou nas contrarrazões, se houver recurso.*

§5º *A decisão deverá ser reformada quando a matéria de fato for pertinente.*

§6º *Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.* (grifos nossos)

§7º *As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório.*

§8º *Em caso de discussão judicial que tenha relação com os fatos geradores incluídos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ou Auto de Infração, o contribuinte deverá juntar cópia da petição inicial, do agravo, da liminar, da tutela antecipada, da sentença e do acórdão proferidos.*

Registre-se, a título de mera reflexão, se que os preceptivos encartados na norma de regência aqui enunciada não se contrapõem às normas estampadas no Decreto nº 70.235/72, que hoje rege o Processo Administrativo Fiscal nas ordens do Ministério da Fazenda, antes, sendo, destas, espelho.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

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

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**;* (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.* (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

§1º *Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

§2º *É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

§3º *Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

§4º ***A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)***

a) *fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

b) *refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

§5º ***A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)***

§6º *Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

***Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)***

***Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)***

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo, mas, sim, produzi-las em sede de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que ser colacionadas na peça de defesa, sob pena de preclusão.

### 3.4. DA RETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA BENÍGNA

Ocorre, no entanto, que 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 em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei n.º 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 pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a 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. Nos termos do art. 97 do CTN, 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.*

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 universal sabença, 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, extrapolou as fronteiras 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 entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao infrator.

#### 4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a multa ser recalculada, considerando as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, na estrita hipótese de a penalidade assim calculada 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

