



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

**Processo n°** 10830.002340/2011-17  
**Recurso n°** 002.341 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-002.341 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP  
**Recorrente** ESCOLA SALESIANA SÃO JOSÉ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.**

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.**

A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto de demanda administrativa, implica renúncia ou desistência de eventual recurso interposto em via administrativa e inibe o conhecimento da matéria oferecida à apreciação da instância judicial.

Quando diferentes os objetos do processo judicial do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO.**

Perde o direito à isenção de contribuições previdenciárias de que trata o §7º do art. 195 da CF/88 a Entidade Beneficente de Assistência Social que deixar de atender a qualquer dos requisitos arrolados nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, desde a data em que deixar de atendê-los, consignada no respectivo Ato Cancelatório, ficando tal entidade, desde então, sujeita ao recolhimento integral das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, até que novo pedido de isenção de contribuições previdenciárias lhe seja deferido.

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.

RFFP. CABIMENTO.

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo mediante o Auto de Infração nº 31.314.639-6 ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência Momentânea: Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

Data da lavratura do Auto de Infração: 21/02/2011.

Data da ciência do Auto de Infração: 21/02/2011.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da Entidade acima identificada, consistente em contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao financiamento da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e segurados contribuintes individuais, bem como pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, em razão da declaração indevida em GFIP do código FPAS 639, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 28/35.

Informa a fiscalização que a Instituição recorrente teve a sua condição de entidade beneficente de assistência social isenta cancelada a partir de 01/01/2005, conforme Ato CANCELATÓRIO de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais nº 21.424.1/005/2005, a fl. 47, e mantido em última instância administrativa pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, nos termos do Acórdão 317/2007 da 4ª CaJ, a fls. 39/46.

Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo ofereceu impugnação a fls. 136/150, 156/171 e 177/188.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Campinas/SP lavrou decisão administrativa aviada no Acórdão a fls. 377/391, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 12/09/2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 393.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 395/412, 417/439 e 441/4630 respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que adiante se vos seguem:

- Nulidade do Auto de Infração em razão de vício insanável de legalidade, eis que se houve por lavrado sob a égide dos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, não mais existentes em nosso ordenamento jurídico;
- Que o Auto de Infração deve ser anulado, em razão de o crédito tributário estar suspenso por força do art. 151, V do CTN;
- Que na constituição do crédito tributário para se salvaguardar a decadência é inaplicável a multa de ofício;
- Que o Recorrente é entidade imune e isenta quanto a contribuições previdenciárias, razão pela qual o Auto de Infração deve ser julgado insubsistente
- Que o Auto de Infração é improcedente em razão de sua precocidade. Argumenta que não há decisão final transitada em julgado acerca da matéria debatida nos Autos de Infração nº 37.314.640-0 e 37.314.641-8;

- Impossibilidade jurídica de se encaminhar Representação Fiscal para Fins Penais;
- Impossibilidade jurídica de se efetuar o lançamento tributário, em razão da existência de ação declaratória de imunidade pendente de decisão terminativa transitada em julgado;
- Nulidade do lançamento ante a ausência de prova da ilicitude ao art. 55, IV e V da Lei nº 8.212/91. Aduz que, em momento algum, foi realizada fiscalização junto à empresa para se apurar ilegalidades no período 2006/2007;
- Que é assegurada à Recorrente imunidade tributária incondicionada;
- Que tem direito, também, à imunidade condicionada, pois é legítimo possuidor do CEBAS, além de ser declarado de utilidade pública federal, estadual e municipal;

Ao fim, requer a declaração de improcedência do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

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

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 12/09/2011. Havendo sido o recurso voluntário postado na agência dos correios em 11/10/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### **1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO**

O Recorrente alega ser entidade imune e isenta quanto a contribuições previdenciárias, razão pela qual o Auto de Infração deve ser julgado insubsistente.

Aduz ter assegurada imunidade tributária incondicionada, assim como imunidade condicionada, pois é legítimo possuidor do CEBAS, além de ser declarado de utilidade pública federal, estadual e municipal.

Com efeito, a Entidade Recorrente ajuizou Ação Declaratória nº 1999.61.05.008507-1-SP perante a 8ª Vara Federal da 5ª subseção Judiciária em Campinas/SP, visando à declaração de imunidade referente a contribuições previdenciárias.

Assentado que a citada medida judicial versa, em parte, sobre a mesma matéria tratada no presente Processo Administrativo Fiscal, e que a decisão proferida na Instância Judicial subjuga qualquer outra exarada na esfera administrativa, adquirindo inclusive o atributo da coisa julgada formal e material, resulta que, qualquer que seja o *veredictum* proferido por esta Corte Administrativa, acerca da matéria objeto do litígio, será tido como letra morta diante da decisão judicial transitada em julgado.

A releitura da norma encartada no §3º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, numa interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual, conduz ao entendimento de que a propositura de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo, importa renúncia dos beneficiários acobertados pelos resultados de tal demanda ao direito de recorrer na esfera administrativa e à desistência do eventual recurso interposto.

**Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991**

*Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)*

(...)

*3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.*

Registre-se, por relevante, que o Recorrente *ab initio* invoca em seu favor os efeitos do provimento judicial obtido na Instância Inaugural, inclusive em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Diante desse quadro, atraindo para si o Recorrente os efeitos da demanda judicial, qualquer que seja a decisão proferida na esfera Administrativa, esta não surtirá qualquer consequência perante o provimento judicial.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar,

no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Dessarte, não tendo o Órgão Julgador de 1ª Instância conhecido da impugnação na parte atinente à imunidade pretendida pelo Entidade, inexistindo conseqüentemente decisão anterior a respeito do tema em pauta, não pode o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não conhecida, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

A matéria em apreço já foi enfrentada, em situações pretéritas idênticas, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dando ensejo à edição da Súmula nº 1, cujo Verbete transcrevemos adiante:

**Súmula CARF nº 1:**

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial invocada pelo Recorrente sobre o direito à isenção de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212/91, correta foi a decisão proferida pelo órgão *a quo* ao não conhecer, em sede de impugnação administrativa, de idêntica matéria, restringindo a sua análise às questões não incluídas na ação judicial em realce.

Dessarte, pugnamos igualmente pelo não conhecimento dos temas levados à apreciação do Poder Judiciário, e reiterados no vertente Instrumento Recursal interposto perante este Colegiado, em razão da renúncia tácita às instâncias administrativas, com fundamento no preceito insculpido no art. 126, §3º da Lei nº 8.213/91, em interpretação sistemática e teleológica com os princípios da eficiência e da economia processual.

A renúncia ora em voga independe de ato volitivo da parte, ou mesmo da vontade psicológica do Autuado. Ela decorre *ex lege*, e de forma objetiva, independentemente do motivo ou do tempo em que a demanda tenha sido ajuizada perante o poder judiciário.

Tal conclusão não colide com as diretivas positivadas no art. 35 da Portaria RFB nº 10.875/2007, *in verbis*:

**Portaria RFB nº10.875, de 16 de agosto de 2007.**

*Art. 35. A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto,*

*importa em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.*

*Parágrafo único. Quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.*

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

## **2. DAS PRELIMINARES**

### **2.1. DO LANÇAMENTO VISANDO À PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA.**

Alega o Recorrente que o Auto de Infração deve ser anulado, em razão de o crédito tributário estar suspenso por força do art. 151, V do CTN. Defende, igualmente, a impossibilidade jurídica de se efetuar o lançamento tributário, em razão da existência de ação declaratória de imunidade pendente de decisão terminativa transitada em julgado.

A razão não lhe sorri, todavia.

Com efeito, os incisos IV e V do art. 151 do CTN determinam que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

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

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

*V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

Por força de tais dispositivos legais, fica o Fisco impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança judicial, tais como a inscrição do crédito tributário em dívida ativa ou o ajuizamento de execução fiscal, mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito.

A polêmica em torno do tema já exigiu o pronunciamento formal do Superior Tribunal de Justiça, cuja Primeira Seção, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN.

Na ocasião do julgamento do EREsp 572.603/PR, entendeu aquele órgão julgador que *"a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar"*, conforme desai da eloquência de sua ementa:

*"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN), que é de cinco anos.*

*2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*

*3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.*

*4. Embargos de divergência providos." (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05/09/2005)*

Nesse mesmo sentido, colacionamos, ainda, os seguintes precedentes:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.*

*1. A ordem judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário não atinge a sua regular constituição, não estando, por conseguinte, a Fazenda Pública impedida de efetuar o respectivo lançamento.*



2. *Recurso especial conhecido e provido.*" (REsp 216.298/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 1º/8/2005)

*"TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA - OBSTÁCULO JUDICIAL.*

1. *A constituição do crédito tributário, nos termos do CTN, não sofre interrupção ou suspensão, iniciando-se o prazo na data da ocorrência do fato gerador.*

2. *A partir do fato gerador, dispõe a Fazenda do prazo de cinco anos para constituir o seu crédito, não estando inibida de fazê-lo se houver suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 150, §4º do CTN.*

3. *A liminar concedida em mandado de segurança (art. 151, IV, CTN), bem assim as demais hipóteses do mesmo art. 151, não impedem que a Fazenda constitua o seu crédito e aguarde para efetuar a cobrança.*

4. *Ocorrência da decadência, porque constituído o crédito após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 173, I, CTN).*

5. *Recurso especial conhecido em parte e provido.*" (REsp 575.991/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 22/8/2005)

Conforme demonstrado, o entendimento prevalecente no Superior Tribunal de Justiça aponta unicamente no sentido de que o lançamento deve ser efetuado, visando a prevenir decadência, mesmo diante de uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Isso porque o lançamento não se configura como ato de exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, procedimento administrativo da sua formal constituição.

Conforme cediço, o lançamento ostenta natureza jurídica dúplici: declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito dela decorrente. Assim, antes de realizado o lançamento inexistente crédito tributário, mas, tão somente, obrigação tributária, a qual é inexigível, eis que se encontra à calva dos atributos indispensáveis da liquidez e certeza.

Assim, para que haja suspensão do crédito tributário é necessário que haja crédito tributário constituído, e não pendente de constituição (obrigação tributária), circunstância que somente sói ocorrer com a efetivação do lançamento.

Por outro viés, as hipóteses de suspensão do art. 151 do CTN não suspendem o prazo decadencial para efetivação do lançamento, mas tão somente o prazo prescricional para a cobrança judicial do crédito tributário. Em outras palavras, o Fisco não poderá inscrever em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal de crédito que esteja com sua exigibilidade suspensa, mas poderá efetuar o lançamento, exercendo o seu direito potestativo, nos termos do artigo 142 do CTN.

Nesse particular, mostra-se valiosa a referência ao precedente do STJ adiante transcrito:

*“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER O SEU LANÇAMENTO. ERESP 572.603/PR. RECURSO DESPROVIDO.*

*1. O Art. 151, IV, do CTN determina que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Assim, o Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança, tais como inscrevê-lo em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal, mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito.*

*2. A primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN. Na ocasião do julgamento dos ERESP 572.603/PR, entendeu-se que a “suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar” (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5/09/2005).*

*3. Recurso especial desprovido (grifos nossos).*

*(RESP 736.040/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 11/06/2007)*

A jurisprudência em torno do tema encontra-se pacificada nas ordens do STJ, consoante dessaí do julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 572.603/PR, DJ 05/09/05, de cujo voto condutor extraímos o seguinte excerto, *ad perpetuam rei memoriam* :

*“(…) No que se refere à segunda questão, o entendimento segundo o qual a Fazenda está impedida de efetivar o lançamento do tributo, cuja exigibilidade encontra-se suspensa em decorrência de ordem judicial, implica admitir-se a interrupção do prazo decadencial, o que não se coaduna com a natureza do instituto. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida ativa, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar.”*

Diante de tal exposição, mesmo ocorrendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de decisão judicial, seja mediante medida liminar concedida em Mandado de Segurança ou Cautelar, seja por antecipação de tutela em outras espécies de demandas judiciais, inexistente óbice legal para a efetivação da constituição do crédito tributário visando à prevenção da decadência, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN.

## 2.2. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

Alega o Recorrente nulidade do Auto de Infração nº 37.314.639-6 em razão de vício insanável de legalidade, eis que se houve por lavrado sob a égide dos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, não mais existentes em nosso ordenamento jurídico.

A argumentação acima postada demonstra uma necessidade urgente de reciclagem sobre legislação tributária, em meio a requintes de plena intimidade com os preceitos inscritos no art. 144 do CTN.

### Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

*Data máxima venia*, referindo-se o Auto de Infração em foco ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias ocorridas nas competências de janeiro/2006 a dezembro/2007, aplicável ao lançamento será a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, por força do preceito inscrito no transcrito art. 144 do CTN, ainda que o preceito a lhe emprestar fundamentação jurídica já se encontre revogado à data da lavratura do Auto de Infração, sem prejuízo, por óbvio, da eventual incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

No caso presente, a imputação infligida ao Recorrente decorreu do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº

8.212/91, sujeitando o infrator à penalidade pecuniária assinalada no §5º do mesmo dispositivo legal, ambos na redação conferida pela Lei nº 9.528/97, observado, se for o caso, o art. 106 do CTN.

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

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)*

*(...)*

*§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97).*

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

*§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).*

Registre-se que a eventual e casuística incidência de retroatividade de lei posterior mais benéfica ao infrator não inquina de vício de nulidade um lançamento tributário realizado segundo o mandamento primário encapsulado no art. 144 do CTN.

Também não merece maiores sorrisos a alegação de nulidade do lançamento ante pela ausência de prova da ilicitude ao art. 55, IV e V da Lei nº 8.212/91.

Isso porque o lançamento não se fundamenta na estrita alegação de ilicitude aos citados incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Essa questão, no período em debate, já se encontra decidida juridicamente na esfera administrativa, conforme decisão aviada no Acórdão 317/2007, de 27/02/2007, a fls. 39/46, proferida pela 4ª CaJ do CRPS, com fundamento na qual houve-se por expedido o Ato Cancelatório de Reconhecimento de Isenção de contribuições sociais nº 21.424.1/005/2005, a fl. 47.

O debate sobre o descumprimento dos requisitos assinalados no art. 55 houve-se por apreciado e resolvido no processo administrativo descrito no parágrafo precedente, não possuindo este Colegiado competência para reapreciar a matéria e reformar a decisão proferida pela 4ª CaJ naqueles autos.

O vertente lançamento tem por fundamento, justamente, a carência de direito do Recorrente à isenção pretendida, eis que tal isenção houve-se por cancelada desde 01/01/2005.

Assim, assentado que a Entidade em pauta encontra-se despida do direito à isenção de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212/91, ela se sujeita à observância e ao adimplemento de todas as obrigações tributárias previstas na Legislação Previdenciária, tais como o recolhimento das contribuições sociais fixadas no art. 22, I e II da Lei nº 8.212/91, e no art. 3º da Lei nº 11.941/2009, estando vedada de declarar nas GFIP do período em apreço o código FPAS 639, uma vez que este é exclusivo das Entidades Benéficas de Assistência Social em pleno gozo de isenção previdenciária.

Daí a desnecessidade de realização minuciosa na empresa, para se apurar ilegalidades no período 2006/2007, para a formalização do vertente lançamento.

A irregularidade se manifesta diretamente dos documentos entregues à RFB, nas circunstâncias objetivas do caso concreto. Conforme salientado alhures, o Recorrente, mesmo ciente de que não era mais sujeito de direito à isenção de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212/91, mesmo assim continuou declarando em GFIP o código FPAS 639 e deixando de recolher as contribuições sociais patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, como se ainda fosse detentor do direito em tela.

Nesse contexto, a fiscalização, constatando o não-recolhimento total ou parcial das contribuições sociais fixadas em Lei, não declaradas na forma do art. 32 da Lei nº 8.212/91, assim como o descumprimento de obrigação acessória, promoveu a lavratura de ofício dos competentes autos de infração, com esquite no art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 142 e 149 do CTN.

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

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o*

*descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

#### **3.1. DA MULTA DE OFÍCIO**

Alega o Recorrente, em defesa quanto à lavratura do Auto de Infração nº 31.314.639-6, que na constituição do crédito tributário para se salvaguardar a decadência é inaplicável a multa de ofício, conforme assim dispõe o art. 63 da Lei nº 9.430/96.

O Recorrente está coberto de razão.

De fato, o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pelo MP nº 449/2008, dispõe de maneira categórica que, nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei de Custeio da Seguridade Social, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, aplicar-se-á a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

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

*Art.35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)*

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

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação*

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

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

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

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

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

*V - (revogado);*

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

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

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

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

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

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

Com efeito, conforme muitíssimo bem observado pelo Recorrente, o art. 63 da Lei nº 9.430/96 dispõe, de maneira isenta de dúvidas, que na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art.



151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

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

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001)*

*§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

Ocorre, todavia, que a alegação levantada pelo Recorrente refere-se a Auto de Infração lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória e não a Auto de Infração de Obrigação Principal. Nestes, ao promoverem o lançamento de ofício das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei de Custeio da Seguridade Social, é aplicável a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Naqueles, somente é cabível a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória respectiva.

No caso presente, em razão do descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, houve-se por aplicada a penalidade pecuniária fixada no §5º do mesmo dispositivo legal, e não a multa de ofício estatuída no art. 44 da Lei nº 9.430/96, como assim entendeu o Recorrente.

Por outra vertente, conforme já assinalado anteriormente, o Direito Tributário segue os ditames do princípio *tempus regit actum*, conforme assentado no art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No caso em estudo, o lançamento levado a efeito pela fiscalização não se sujeita ao preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela MP nº 449/2008, que remete à multa de ofício, mas, sim, pela norma tributária encartada nos artigos 34 e 35 da citada Lei de Custeio da Seguridade Social, que não preveem a inflição da multa de ofício, mesmo apara os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias.

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

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.*

*Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*(...)*

*II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*(...)*

*§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

### 3.2. DA CONEXÃO COM OS AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Pondera o Recorrente que o Auto de Infração é improcedente em razão de sua precocidade. Aduz inexistir decisão final transitada em julgado acerca da matéria debatida nos Autos de Infração nº 37.314.640-0 e 37.314.641-8.

De fato, as obrigações tributárias principais associadas ao vertente Auto de Infração são objeto dos AIOP n<sup>os</sup> 37.314.640-0 e 37.314.641-8 lavradas na mesma ação fiscal.

Conforme já salientado em preliminar, o mérito relativo aos Autos de Infração mencionados no parágrafo anterior não pode ser discutido no presente Processo Administrativo Fiscal, em virtude da renúncia tácita do Recorrente às instâncias administrativas.

Por outro viés, conforme já demonstrado alhures, a propositura de ação judicial não representa óbice à constituição do crédito tributário visando à prevenção da decadência do direito da Fazenda Pública.

Nessa prumada, sagrando-se vencedor o Recorrente na demanda judicial por ele ajuizada perante a 5ª Subseção Judiciária de Campinas/SP, os Auto de Infração integrantes do vertente PAF perderão seu objeto.

De outra parte, sucumbindo, procedentes serão os Autos de Infração de Obrigação Principal acima aludidos, assim como o Auto de Infração de Obrigação Acessória a eles associado.

### 3.3. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O Recorrente alega impossibilidade jurídica de se encaminhar Representação Fiscal para Fins Penais.

A razão, porém, não lhe assiste,

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

#### **Decreto-Lei nº 3.688 - de 3 de outubro de 1941**

##### ***OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME***

*Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:*

*I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;*

*II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:*

*Pena - multa.*

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

**Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**

*Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.*

*Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)*

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

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

*Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções*

*Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de:(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)*

*I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;*

*II - contravenção penal.*

*Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):*

*I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;*

*II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.*

*Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal):(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)*

*I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;*

*II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;*

*III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;*

*IV - o estelionato, com previsão no art. 171;*

*V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;*

*VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;*

*VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;*

*VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;*

*IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;*

*X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;*

*XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;*

*XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;*

*XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;*

- XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;*  
*XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;*  
*XVI - a resistência, com previsão no art. 329;*  
*XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;*  
*XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;*  
*XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;*  
*XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;*  
*XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;*  
*XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.*
- Art. 618. São contravenções penais, entre outras:(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)*
- I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);*
- II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no § 2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.*

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando pedido de concessão de liminar postulado na ADIn nº 1.571, proclamou que o art. 83 da Lei 9.430/96 não estipulou uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário. Consignou o STF que tal dispositivo dirigiu-se apenas a atos da administração fazendária, prevendo o momento em que a *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária, descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 deveriam ser encaminhada ao Ministério Público. (Informativo STF n. 64, 17-28 mar. 97, p. 1 e 4).

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

*Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifos nossos)*

*Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.*

Ao contrário do tipo penal previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, consoante clássica diferenciação, pertence à categoria denominada delito formal, isto é, descreve o resultado naturalístico (supressão de pagamento de tributo) mas não exige para a consumação formal do delito, os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são qualificados como crimes materiais, havendo a necessidade de se aguardar a decisão administrativa, para somente então poder ser intentada a ação

penal. Dessarte, não havendo Notificação Fiscal ou Auto de Infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o artigo 142 do CTN estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

Por outro lado, o artigo 5º, inciso LV, da CF, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o lançamento tributário; Ademais, o art. 34 da Lei 9.249/95 concede ao sujeito passivo a alternativa de pagar o tributo devido e seus acessórios antes da denúncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90;

Nesse contexto, o Pretório Excelso, por maioria, acolheu e aprovou proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação acima referida, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que pautar pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Cumprido ressaltar, por relevante, que a prestação da RFFP ao Ministério Público não se consubstancia hipótese de quebra de sigilo fiscal, conforme se depreende dos termos insculpidos no art. 198, §3º, I do CTN:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em

Julgado administrativo dos Autos de Infração em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

### 3.4. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária aplicada à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c' do CTN.

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

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

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

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

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

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de*

*contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

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

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

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

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

**Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010**

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

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

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

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

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

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

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

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

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

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

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETERITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº

8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

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

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos*

*nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei

nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, estando contido no presente lançamento Auto de Infração de Obrigação Acessória lavrado em razão da entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo mediante o Auto de Infração nº 31.314.639-6 ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva.