



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

Processo n° 12897.000151/2009-46
Recurso n° 002.613 Voluntário
Acórdão n° **2302-002.613 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente TRANS EXPERT VIGILÂNCIA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. ART. 37 DA LEI Nº 8.212/91.

Uma vez constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições sociais previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS 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.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio

tempus regit actum, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%.

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 voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008, até a competência novembro/2008, inclusive. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Bianca Delgado Pinheiro, por entenderem que a multa aplicada em decorrência do descumprimento das obrigações principais deve ser reduzida ao percentual de 20% até novembro/2008, fixando o percentual de 75% nas demais competências.

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), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005.

Data da lavratura do AIOP: 26/10/2009.

Data da Ciência do AIOP: 27/10/2009.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.220.259-4, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em cada mês, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 93/121.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores referentes aos salários de contribuição foram apurados a partir dos registros consignados nas folhas de pagamento e dos lançamentos contábeis efetuados nos Livros Diário 08 e 09.

Declara a Autoridade Fiscal que, para que fosse possível aproveitar todos os recolhimentos efetuados pela empresa, as bases de cálculo, os valores retidos dos segurados e as deduções foram lançados tomando-se como base os valores totais apurados em folhas de pagamento e na contabilidade da empresa, e abatidos os recolhimentos e demais créditos a favor da empresa. Dessa forma foi possível ter como resultado final a diferença devida pelo contribuinte em relação à contribuição da empresa e GILRAT, não declarada em GFIP antes do início do procedimento fiscal, conforme demonstrado nas planilhas de base de cálculo dos segurados empregados e contribuintes individuais nos anexos I, II, III, IV, V e VI.

Todos os recolhimentos efetuados pela empresa que constam no banco de dados da RFB/INSS (conta corrente) foram deduzidos do crédito ora constituído, assim como os valores confessados pela empresa através dos Lançamentos de Débito Confessado - LDC números 36.132.542-8, 37.062.241-3, 35.851.596-3, 37.048.815-6 e 35.703.088-5, conforme demonstrado no Relatório de Documentos Apresentados - RDA e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA.

Também foram deduzidos do crédito constituído os valores pagos a título de Salário Família e Salário Maternidade, bem como os valores retidos e destacados sobre notas fiscais de serviço, conforme demonstrado no Relatório de Lançamento - RL.

A Fiscalização apurou ainda, do exame da conta nº 50052-6 - Honorários da contabilidade, diversos pagamentos efetuados a contribuintes individuais (trabalhadores autônomos) sem os devidos descontos previdenciários, conforme relação nominal assentada no anexo VIII.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 351/363.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 12-35.807 – 11ª Turma da DRJ/RJI, a fls. 388/396, julgando procedente o lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 11/01/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 402.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 404/411, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a Fiscalização não apurou a totalidade dos créditos em favor do Contribuinte;
- Que não foram deduzidas as verbas referentes ao salário família e o salário maternidade;
- Que não foram deduzidas as retenções de 11% prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98;

- Que as retenções das notas fiscais têm como fato gerador as emissões das mesmas, ao passo que as competências das GFIP's têm como competência as folhas de pagamentos, ou seja, a emissão da nota trás uma competência que por obstáculos operacionais, os contratantes acabam retendo e repassando a GPS na competência imediatamente posterior, ocorrendo com isso a "DIVERGÊNCIA DE GFIP"; (sic)
- Que a Fiscalização teve excesso de arbitrariedade, pois em momento algum lhe fora negado documentos constantes no Termo de Início de Fiscalização. Assim sendo, pede que seja objeto de nulidade;
- Requer diligências para se apurar supostos créditos de retenção e de guias de recolhimento liquidadas pela empresa;

Ao fim, requer a declaração de improcedência do débito lançado ou, alternativamente, a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 11/01/2012. Havendo sido o recurso voluntário postado no correio no dia 10 de fevereiro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

Ante a ausência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

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

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.

2.1. DOS FATOS GERADORES

Pondera o Recorrente que a Fiscalização não apurou a totalidade dos créditos em favor do Contribuinte. Afirma que não foram deduzidos as verbas referentes ao salário família, ao salário maternidade e as retenções de 11% prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Assim, alega o Notificado que Fiscalização teve excesso de arbitrariedade, pois em momento algum lhe fora negado documentos constantes no Termo de Início de Fiscalização. *Assim sendo, pede que seja objeto de nulidade, tendo em vista o disposto no §2º do art. 32 do MPS de nº 520, de 19/05/2004.* (sic)

Logo de plano mostra-se relevante iluminar que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *ius tantom* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Diferentemente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito privado, que se formam a partir da vontade humana, as pessoas jurídicas de direito público tem sua existência legal em razão de fatos históricos, da Constituição do país, de leis ou tratados internacionais, visando ao atingimento de certos fins de interesse da coletividade, estruturando-se juridicamente, ao influxo de uma finalidade cogente, eis que vinculada ao princípio da constitucional da finalidade.

Muito embora a Administração Pública se submeta primordialmente ao regime jurídico de direito público, nas ocasiões em que sua subsunção ao regime de direito privado se revela preponderante, a sua submissão não é absoluta, uma vez que a necessidade de satisfação dos interesses coletivos exige a outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração pública, tanto para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem estar coletivo como para a própria e eficaz prestação de serviços públicos. Tais prerrogativas e privilégios existem e subsistem mesmo quando o Ente Público se equipara ao privado, eis que inerentes à ideia de dever irremissível do Estado, bem como à supremacia dos interesses coletivos que representa em contraposição aos interesses individuais de natureza privada.

Justificam-se as prerrogativas e privilégios da Administração Pública pela circunstância de serem os atos administrativos emanações diretas do Poder Público em favor da coletividade, impondo-se-lhes a premência de serem ornados de determinados atributos que os distingam dos atos jurídicos de direito privado, o que lhes confere características intrínsecas próprias e condições peculiares de atuação na sociedade, como nessa qualidade se apresentam a presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade.

Relembrando o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Nessa vertente, a presunção de legitimidade do ato administrativo relaciona-se aos seus aspectos jurídicos. Em consequência, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “presunção de veracidade dos atos administrativos”, do qual decorre a circunstância de serem presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração, até a prova em sentido diverso.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Nessa toada, por serem dotados os atos administrativos de prerrogativas que derogam o direito comum perante a administração, urge serem analisados sob a luz que dimana do regime jurídico de direito público que os rege.

Em curta e superficial digressão acerca dos meios de prova admissíveis em direito, percebemos que o art. 332 do Código de Processo Civil considera como hábeis a provar a verdade dos fatos todos os meios legais, assim como aqueles moralmente legítimos, ainda que não especificados no Código.

A partir da interpretação sistemática do ora revisitado dispositivo, perante o dogma do contraditório e da ampla defesa encartado nos incisos LV e LVI do art. 5º da Carta de 1988, conclui-se ser aceitável a utilização no processo administrativo ou judicial de todos os meios de prova, desde que moralmente legítimos e colhidos, direta ou indiretamente, sem infringência às normas de direito material.

Visitando as páginas do CPC, nossas retinas são expostas ao preceito inscrito no inciso IV do art. 334, que assenta de forma expressa não depender de prova no processo os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Código de Processo Civil

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Vale lembrar que as presunções, assim como os indícios, são também conhecidas como prova indireta. Nessa perspectiva, enquanto os meios ordinários de prova fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato que se almeja provar, na presunção, os fatos afirmados não se referem ao meio de prova apresentado, mas a um outro fato ordinário não comprovado nos autos mas conexo ao fato probante, que com ele se relaciona, e de cujo conhecimento, através de um raciocínio lógico, atrai a conclusão de ocorrência do primeiro. A estrutura do raciocínio empregado é a do silogismo, figurando como premissa menor um fato conhecido e provado nos autos e como premissa maior a verdade contida nesse fato auxiliar, cuja ocorrência se deduz pela experiência do que ordinariamente acontece.

Colhemos da melhor doutrina que, “*nesse caso, o juiz conhecerá o fato probando indiretamente. Tendo como ponto de partida o fato conhecido, caminha o juiz, por via do raciocínio e guiado pela experiência, ao fato por provar*” (Moacyr Amaral dos Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil - 2º Volume, São Paulo: Saraiva, 1995).

Consoante tal estrutura, se um determinado fato jurídico realmente vem a ocorrer, dele sucederá o fato que se deseja provar, em razão do que comumente acontece. Em hipóteses tais, quando na base do silogismo se chega a um fato que ordinariamente acontece, da conclusão se autoriza que se extraia uma presunção, eis que o fato presumido é uma consequência verossímil do fato conhecido.

Assim, as presunções legais decorrem de um raciocínio sugerido pelo ordenamento legal, devendo tal situação restar expressamente consignada na lei. Sua eficácia probatória, todavia, pode admitir ou não de prova em sentido contrário. Nesse contexto, na presunção absoluta a parte invocadora da presunção não está obrigada a provar o fato presumido, mas sim, o fato no qual a lei se assenta, não admitindo qualquer prova em contrário. De modo diverso, na presunção relativa, a lei estabelece que o fato presumido é havido como verdadeiro até que a ele se oponha prova em contrário.

No caso *sub examine*, a presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no *caput* do art. 37 da *Lex Excelsior*, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal *iuris tantum* e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela prolanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênia para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 123930 / SP

Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS

Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL

Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2

PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRAFICA - AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA - EFICACIA PROBATORIA.

Autenticada por servidor publico que tem a guarda do original, a reprografia de documento publico merece fé, ate demonstração em contrario. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art. 383).

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a não fidedignidade dos assentamentos em realce.

Tais conclusões não discrepam do entendimento esposado pelo Mestre Hely Lopes Meirelles (*in* Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995), *ad litteris et verbis*:

“Os atos administrativos (...) nascem com a presunção de legitimidade (...). A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à

invalidação. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento de nulidade, os atos administrativos são tidos por válidos e operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus efeitos (...). Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal, ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante e, até sua anulação, o ato terá plena eficácia”.

Diante desse quadro, tratando-se o Auto de Infração de Obrigação Principal de documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos – os Auditores Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil -, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

No caso ora em trato,

Declara a Autoridade Fiscal em seu Relatório Fiscal a fls. 93/114 que, para que fosse possível aproveitar todos os recolhimentos efetuados pela empresa, as bases de cálculo, os valores retidos dos segurados e as deduções foram lançados tomando-se como base os valores totais apurados em folhas de pagamento e na contabilidade da empresa. Dessa forma foi possível ter como resultado final a diferença devida pelo contribuinte em relação à contribuição da empresa e GILRAT, não declarada em GFIP antes do início do procedimento fiscal, conforme demonstrado nas planilhas de base de cálculo dos segurados empregados e contribuintes individuais nos anexos I, II, III, IV, V e VI.

Informa, ainda, que todos os recolhimentos efetuados pela empresa que constam no banco de dados da RFB/INSS (conta corrente) foram deduzidos do crédito ora constituído, assim como os valores confessados pela empresa através dos Lançamentos de Débito Confessado - LDC nº 36.132.542-8, 37.062.241-3, 35.851.596-3, 37.048.815-6 e 35.703.088-5, conforme demonstrado no Relatório de Documentos Apresentados - RDA e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA.

Também foram deduzidos do crédito constituído os valores pagos a título de Salário Família e Salário Maternidade, bem como os valores retidos e destacados sobre notas fiscais de serviço, conforme demonstrado no Relatório de Lançamento - RL.

A Fiscalização apurou ainda, do exame da conta nº 50052-6 - Honorários da contabilidade, diversos pagamentos efetuados a contribuintes individuais (trabalhadores autônomos) sem os devidos descontos previdenciários, conforme relação nominal assentada no anexo VIII.

Compulsando os autos, com máxima atenção ao Relatório Fiscal, ao Relatório de Lançamentos a fls. 13/18, ao Relatório de Documentos Apresentados, a fls. 19/37 e ao Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, a fls. 38/61, verificamos que foram efetivamente computados como dedução do crédito tributário ora em constituição não somente os valores referentes a salário família e salário maternidade (Relatório de Lançamentos), mas, igualmente, valores já apurados mediante as LDC nº 36.132.542-8, 37.062.241-3, 35.851.596-3, 37.048.815-6 e 35.703.088-5 (RDA e RADA), assim como valores relativos à retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, inclusive os valores que foram objeto de destaque nas notas fiscais de serviço mas não foram ainda recolhidos, identificados pela sigla “DNF” no Relatório de Documentos Apresentados e no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. No transcurso regular da ação fiscal, a Fiscalização apurou uma série de obrigações tributárias principais da espécie contribuições previdenciárias que não foram integralmente contempladas pelos recolhimentos efetuados pelo Recorrente. Os correspondentes fatos geradores foram colhidos com base nos assentamentos registrados nas folhas de pagamento e na escrita fiscal da empresa, enquanto que os recolhimentos e demais créditos relativos às citadas contribuições previdenciárias foram lançados como deduções do crédito tributário ora em constituição, sob os títulos de salário família, salário maternidade, Lançamento de Débito Confessado e retenção de 11%.

O assentamento de tais registros nos documentos e relatórios que integram o vertente lançamento configuram-se como meios idôneos, bastantes e suficientes para fazer prova em favor do Fisco do direito creditório por si alegado, ante a já debatida presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos, *in casu*, o Auto de Infração de Obrigação Principal.

Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo do Auto de Infração em debate.

Não concordando com os lançamentos efetuados pela Fiscalização, bastava ao Autuado fazer acostar aos autos cópias autenticadas das folhas de pagamento e da escrita fiscal apontadas pela Autoridade Lançadora como fonte de apuração dos fatos geradores em realce, indicando quais os valores considerados como realísticos e verdadeiros.

Na mesma prumada, verificando a empresa a existência de outros créditos em seu favor não devidamente considerados pela Fiscalização como dedução do crédito tributário em constituição, bastava à empresa coligir aos autos cópias autênticas das GPS, LDC, Salário Família, Salário Maternidade, notas fiscais de prestação de serviços com destaque de retenção de 11%, etc. não computadas.

Não há como atender, portanto, ao pedido de diligência formulado pelo Recorrente para a apuração de supostos créditos de retenção e de outras guias de recolhimento liquidadas pela empresa. A responsabilidade pela instrução adequada do processo é do Sujeito Passivo, na conformidade asselada no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu Acórdão, apreciando as argumentações de defesa e os elementos de prova constantes nos autos, já havia refutado as alegações de idêntico teor formuladas pelo Recorrente em sede de defesa administrativa em razão da carência de demonstração e comprovação do direito alegado pela empresa, ratificando a procedência do lançamento.

... mas enquanto houver bambu, tem flecha !!!!

O Recorrente, em grau de Recurso Voluntário, retorna à carga formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, como que não acreditando nos fundamentos aduzidos pela DRJ, sem fazer acostar aos autos qualquer elemento de convicção, tão menos indícios de prova material, com aptidão para refutar a negativa de abrigo ao pedido do Contribuinte.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do Fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de impugnação com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Na oportunidade em que teve para se manifestar nos autos do processo, em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente não honrou produzir as provas necessárias à contradita das razões erigidas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância para o não acatamento de suas pretensões de defesa. Limitou-se a deduzir singelas alegações de que a Fiscalização não houvera considerado todos os créditos em seu favor, sem sequer indicar quais créditos seriam esses, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando à distância do núcleo sensível do qual se irradiaram os fundamentos de fato e de Direito que forneceram esteio ao lançamento em debate, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe pesava e lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação.

Ostentando, todavia, a presunção de veracidade dos Atos Administrativos eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Autuado, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo dos Autos de Infração em debate.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

Não se sustenta a alegação de que “as retenções das notas fiscais têm como fato gerador as emissões das mesmas e ao passo que as competências das GFIP’s têm como competência as folhas de pagamentos, ou seja, a emissão da nota trás uma competência que por obstáculos operacionais, os contratantes acabam retendo e repassando a GPS na competência imediatamente posterior, ocorrendo com isso a “DIVERGÊNCIA DE GFIP”. (sic)

A legislação tributária previdenciária exige que a apuração das contribuições previdenciárias devidas em cada mês/competência sejam apuradas, única e exclusivamente, em conformidade com o critério da competência, não com o critério de caixa.

Nessa perspectiva, avulta que os aludidos obstáculos operacionais e as conveniências e comodidades dos contribuintes não se mostram suficientes para subjugar a vontade da lei. O contrário sim.

Em consequência, das circunstâncias materiais e substanciais que permearam o lançamento ora em litígio exsurge a puerilidade da alegação de nulidade erguida pelo Recorrente.

Os fatos geradores lançados pela Fiscalização houveram-se por apurados e colhidos a partir dos registros contidos nas folhas de pagamento e na escrita fiscal da empresa, documentos esses elaborados e constituídos sob a responsabilidade, domínio e comando do próprio Recorrente, e fornecidos à Fiscalização em atendimento a intimação fiscal formal aviada em Termos próprios, e apoiada na prerrogativa dos Agentes do Fisco de examinar todos os documentos, arquivos, papéis e livros fiscais relacionados com as contribuições sociais em foco, beirando ao escárnio a alegação de que a Fiscalização operou com excesso de arbitrariedade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

(...)

Afinal Quais teriam sido os atos arbitrários praticados pelos agentes fiscais a ensejar a nulidade do procedimento? O Recorrente “*esqueceu*” de enunciá-los !!!

Nesse contexto, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.

2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008

ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.

I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.

II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioria da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.

III - Recurso especial provido.

2.2. DA PRODUÇÃO DE PROVAS

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* 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 Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 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.

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 fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Nesse contexto, na hipótese de o Autuado não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

2.3. DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

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 decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promove a constituição formal do crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos em competências anteriores à vigência da MP nº 449/2008, ocasião em que fulguravam vigentes e eficazes as normas atinentes à incidência de multa de mora irradiadas pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo

obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então interrogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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, de 2007)*

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

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

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

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

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

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008,

encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, coloquialmente falando, a lei que deu com uma mão, retirou com a outra. Se por um lado reduziu o percentual da multa moratória, incentivando dessarte a denúncia espontânea, pelo outro, fez inserir no ordenamento jurídico, em ádito, uma outra penalidade, assim denominada *multa de ofício*, visando a desencorajar o inadimplemento tempestivo da obrigação tributária principal.

No novo regime legislativo, em se tratando de recolhimento espontâneo, o atraso no recolhimento de contribuições previdenciárias é apenado com a multa moratória assinalada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Dispensando agora um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, tratando-se de lançamento de ofício, como assim se configura o presente caso, enquanto que a legislação anterior à MP nº 449/2008 previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, antes da inscrição em dívida ativa, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96, à razão fixa de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada, enquanto não ajuizada a execução fiscal.

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

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

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

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

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

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

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescida 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, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, 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, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *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 principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, 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

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.

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 as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas 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. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Diante de tal cenário, tratando-se de lançamento de ofício, o atraso objetivo no recolhimento de contribuições previdenciárias pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da

Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, circunstância que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa de mora é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Nessa prumada, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN, concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora de recolhimento trazida pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal.

Pelo exposto, sendo o período de apuração de 01/01/2005 a 31/12/2005, conclui-se que os fatos geradores que constituem o presente Auto de Infração houveram-se por ocorridos efetiva e integralmente em horizonte temporal bem anterior à vigência da MP nº 449/2008, motivo pelo qual deve a multa pelo atraso no cumprimento de obrigação tributária principal ser recalculada, levando-se em consideração, tão somente, a sistemática fixada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99, observado o teto de 75% mencionado no parágrafo anterior.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei

Processo nº 12897.000151/2009-46
Acórdão n.º **2302-002.613**

S2-C3T2
Fl. 447

vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva