

A Retroatividade Benéfica da Medida Provisória nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) em Relação às Penalidades Vinculadas às Contribuições de que trata a Lei nº 8.212/91 e as Ilegalidades da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09

Rafael Santiago Costa

1. Considerações Iniciais

Dentre as diversas alterações que a Medida Provisória nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09) promoveu na Lei nº 8.212/91, destacam-se aquelas que dizem respeito às penalidades aplicadas em face do descumprimento das obrigações principais e acessórias referentes às contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho (previdenciárias e destinadas a outras entidades).

Não apenas pelo fato de se ter dado mais um passo em busca de maior uniformização entre o tratamento dispensado a tais contribuições e o considerado para os demais tributos administrados pela Receita Federal, estendendo àquelas a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, em substituição da multa de mora até então prevista no revogado art. 34 e no alterado art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91. Mas, principalmente, por ter alterado de forma considerável as penalidades aplicadas nos casos de ausência de entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) ou apresentação dessa declaração com omissão de fatos geradores ou outras inexatidões (obrigações acessórias).

Com efeito, o art. 79, I, da Lei nº 11.941/09 confirmou a revogação, dentre outros, dos parágrafos 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, que previam, respectivamente, as seguintes penalidades: (a) meio a 50 vezes o valor mínimo estipulado pelo art. 92 da mesma lei¹ (variação de acordo com o número de segurados), para os casos de não apresentação pelo contribuinte da GFIP; (b) 100% do valor das contribuições previdenciárias (parcela patronal e do segurado)



Rafael Santiago Costa
é Advogado em
Belo Horizonte.

¹ A partir de 1º de fevereiro de 2009, esse valor mínimo foi fixado em R\$ 1.329,18 pelo art. 8º, V, da Portaria Interministerial MF/MPS nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

não recolhidas em função da ausência de declaração do fato gerador na GFIP, mitigada pelos limites então previstos na tabela constante do parágrafo 4º; e (c) 5% daquele valor mínimo previsto no art. 92 para os casos de apresentação da GFIP com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores, sendo a penalidade aplicada em função de cada campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, verificando-se novamente a limitação do parágrafo 4º.

Em substituição a essas penalidades, introduziu-se na Lei nº 8.212/91 o art. 32-A, que passou a prever multas de “R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” (inciso I), e 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)” (inciso II).

Não obstante se tratar de penalidades inegavelmente mais benéficas do que as até então em vigor para as mesmas situações, o art. 57 da Lei nº 11.941/09 (em confirmação do que já dispunha o art. 54 da MP nº 449/08) indicou expressamente, sem fazer menção à aplicação retroativa do art. 32-A, que as disposições do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, assim como da nova redação do art. 35, serão aplicáveis “às prestações ainda não pagas de parcelamento e aos demais débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrado por meio de processo ainda não definitivamente julgado”.

O parágrafo único desse dispositivo deixou a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil a edição de portaria conjunta visando à regulamentação desse procedimento de aplicação dos atuais arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91 aos débitos ainda em discussão perante os órgãos de julgamento administrativos ou judiciais.

E o objetivo do presente trabalho é justamente analisar a portaria que veio a ser editada em atendimento à norma legal, publicada em 4 de dezembro de 2009, sob o nº 14, bem como apontar suas inequívocas ilegalidades.

2. Retroatividade Benéfica no Direito Tributário

Antes de ser apresentada e analisada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, serão efetuados breves comentários sobre o instituto da retroatividade benéfica no Direito Tributário. Até para que seja possível demonstrar que a referida portaria acaba por negar vigência a essa regra de inequívoca clareza e simples aplicação, albergada pelo art. 106 do CTN, que apresenta a seguinte redação:

“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.”

Na verdade, esse dispositivo prescinde de maiores explicações e até mesmo de regulamentação por lei ou qualquer outro ato normativo. Afinal, dispõe de forma expressa e exaustiva as ocasiões em que a legislação tributária será aplicada de forma retroativa.

E a situação tratada no inciso II, “c”, é a que interessa ao presente trabalho, já que se refere justamente à determinação da aplicação retroativa da legislação tributária nos casos em que for prevista nova penalidade para a mesma infração e essa for mais benéfica do que a anteriormente prevista, até mesmo quando já aplicada *in concreto*, não tendo o lançamento sido definitivamente julgado ou objeto de pagamento.

Claro está, portanto, tratar-se de uma das regras mais simples em vigor no Direito Tributário, encontrando-se devidamente prevista no CTN, norma de natureza complementar, à qual cabe estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição Federal).

Justamente pela clareza e completeza do art. 106 do CTN, destaque-se desde já ser irrelevante o fato de o art. 57 da Lei nº 1.941/09 não ter feito menção à aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 às autuações lavradas em momento anterior ao advento da MP nº 449/08 e ainda pendentes de julgamento definitivo, ou às que venham a ser lavradas em relação a fatos geradores ocorridos de forma igualmente anterior.

Passemos, então, à análise da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, para, em seguida, demonstrar como essa norma inovou no ordenamento jurídico, de forma extremamente criativa, porém contrária ao art. 106 do CTN.

3. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009

O preâmbulo da portaria informa que “dispõe sobre a aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, nos casos em que especifica”. Seu art. 1º complementa essa introdução estabelecendo que será aplicada “às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado”.

O art. 2º determina que a análise para fins de aplicação retroativa da penalidade eventualmente mais benéfica será efetuada apenas no momento do pagamento ou parcelamento do débito pelo contribuinte, ou quando do ajuizamento da execução fiscal pela PGFN, caso não ocorra uma das duas situações anteriores. Embora o parágrafo 3º desse artigo indique que a aplicação da penalidade mais benéfica dar-se-á mediante requerimento do sujeito passivo ou de ofício pela autoridade administrativa, o parágrafo 1º é expresso ao afirmar que tal medida somente poderá ser efetivamente tomada naquelas hipóteses previstas no *caput*.

Já o art. 3º da norma apresenta relevante regra a ser observada na comparação entre as penalidades para fins de identificação da mais benéfica. Dada sua importância, transcreve-se sua íntegra:

“Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de

1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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 na forma do *caput* deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.”

Como se percebe, o *caput* desse dispositivo determina a seguinte comparação:

(a) de um lado, a soma da multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal com base na redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 anterior ao advento da MP nº 449/08 e das então previstas para a inobservância da obrigação acessória nos revogados parágrafos 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91; e (b) de outro, apenas a multa de ofício atualmente invocada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 e prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, a Portaria determina a cumulação das multas aplicadas com base na legislação anterior em decorrência do descumprimento das obrigações principal (ausência de recolhimento) e acessórias (omissão do fato gerador na GFIP, por exemplo), para que a soma dessas penalidades seja comparada com a multa de ofício de 75% atualmente prevista para os casos de falta de recolhimento das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/91.

Nesse ponto já vale lembrar que a penalidade anteriormente prevista para essa ausência de recolhimento era a multa de mora, fixada, nos termos do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91, em percentual variável de acordo com o momento de eventual recolhimento do débito, como, por exemplo, 24% nos casos de lançamento de ofício e de pagamento dentro do prazo de 15 dias, passando a 30% após esse prazo e até a eventual apresentação de recurso interposto contra decisão que negara procedência à defesa apresentada em face do lançamento.

Retornando ao art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, destaque-se importante ressalva feita em seu parágrafo 1º, segundo o qual, no caso de as multas previstas nos parágrafos 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior, terem sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pela ausência de recolhimento, a comparação será efetuada especificamente com as penalidades previstas no novel art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Os outros dispositivos constantes da portaria, embora também estabeleçam regras importantes, carecem de relevância para os fins buscados neste trabalho, de modo que não serão abordados.

Feita tal apresentação, passa-se à demonstração da maneira efetiva como se deve aplicar a retroatividade benéfica preconizada no art. 106, II, “c”, do CTN, no que se refere às alterações trazidas pela MP nº 449/08 e confirmadas pela Lei nº 11.941/09, bem como as ilegalidades contidas na Portaria nº 14/09 e que acabam por limitar a

aplicação retroativa de penalidades mais benéficas assegurada sem ressalvas pelo CTN.

4. Da Possibilidade de Aplicação Retroativa da Multa de Mora atualmente Prevista para a Ausência de Recolhimento Tempestivo das Contribuições Tratadas na Lei nº 8.212/91

Até o advento da MP nº 449/08, a legislação previa uma única penalidade a ser considerada pela falta ou pelo atraso de recolhimento das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91. Com efeito, o *caput* de seus arts. 34 e 35 indicavam que incidiria apenas multa de mora nessas situações.

E essa penalidade era aplicável tanto nos casos de recolhimento espontâneo pelo contribuinte em mora, quanto naqueles em que o valor não recolhido fosse constituído por lançamento de ofício. O que variava era tão somente o percentual a ser considerado sobre o valor não recolhido.

A título de exemplo, incidiria multa de mora de 8% se o recolhimento fosse efetuado em atraso dentro do próprio mês do vencimento e caso não ocorresse o lançamento de ofício (inciso I, "a"). Essa multa seria majorada a 20% se o recolhimento ocorresse de forma espontânea, mas a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento do tributo (inciso I, "c"). Entretanto, caso o débito fosse constituído por meio de lançamento fiscal, essa mesma multa de mora não seria inferior a 24% (inciso II, "a"), podendo chegar a 100%, caso o débito fosse executado e posteriormente parcelado (inciso III, "d").

Ou seja, a infração decorrente do recolhimento em atraso das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 ensejava a aplicação de penalidade variando entre 8% e 100%, de acordo com o momento do recolhimento do débito e se ele fora constituído em lançamento fiscal, além de outras variáveis. Mas a penalidade era a mesma para todas as situações: *multa de mora*, nos termos expressos dos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91, em suas redações que vigoraram até o advento da MP nº 449/08.

Após as alterações trazidas pela MP já convertida em Lei, o art. 34 foi revogado e o art. 35 passou a ter a seguinte redação:

"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."

E ainda foi introduzido o seguinte dispositivo à Lei nº 8.212/91:

"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."

Nota-se, portanto, uma relevante alteração na forma de punir o contribuinte inadimplente. Se até o advento da MP nº 449/08 a única penalidade existente para a ausência ou atraso no recolhimento das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 era a multa de mora, após sua vigência passou-se a aplicar também àquelas contribuições as penalidades previstas nos arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 (respectivamente, multa de ofício de 75% nas hipóteses de lançamento de ofício, podendo ser majo-

rada a 150%, e multa de mora limitada a 20% para os casos de recolhimento espontâneo).

Fato inegável é que não existia previsão de multa de ofício a ser aplicada no caso de falta de recolhimento das contribuições em análise, ainda que o crédito tributário fosse constituído via lançamento de ofício. E se não existia penalidade daquela natureza, não há como vislumbrar sua aplicação a fatos geradores anteriores ao advento da MP nº 449/08, como pretende a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, o que será objeto de reflexão aprofundada adiante, para que não se desvie do tema abordado neste item específico.

Relevante nesse momento é o fato de que, se era aplicada apenas multa de mora na constituição de ofício dos créditos previdenciários e decorrentes das contribuições destinadas a terceiros, variando sua quantificação entre 24% e 100%, e penalidade dessa natureza continua prevista, agora com percentual limitado a 20% (arts. 35 da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/96), torna-se necessária a reformulação de todos os lançamentos realizados antes dessa alteração legal e que ainda se encontram em discussão administrativa ou judicial, de modo que nenhuma multa seja exigida em patamar superior a 20%. Por outro lado, lançamentos a serem efetuados e relacionados a fatos geradores anteriores ao advento da MP nº 449/08 também devem levar em consideração a multa de mora atualmente prevista.

Pode-se alegar contra essa tese que, embora o art. 35 da Lei nº 8.212/91 atribuisse à penalidade aplicada nos casos de lançamento de ofício (inciso II) a nomenclatura de multa de mora, tratar-se-ia de multa diversa daquela prevista para os casos de recolhimento espontâneo (inciso I), tanto que os percentuais seriam distintos e mais gravosos naquela primeira situação.

Dessa forma, a multa de mora aplicada nos casos de recolhimento espontâneo (art. 35, I, da Lei nº 8.212/91) deveria ser confrontada atualmente com a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao passo que a multa de mora prevista para os lançamentos de ofício (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91) seria comparada com a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, irrelevante seria a nomenclatura atribuída pela lei à penalidade, devendo ser verificado o motivo de sua aplicação (recolhimento espontâneo ou lançamento de ofício).

Ocorre que a tese defendida neste trabalho encontra reforço no art. 112 do CTN, que determina de forma cogente que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação” (*caput* e inciso IV).

Se a legislação que prevê sanções deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte no que se refere à natureza da penalidade e à sua graduação, o que se dirá da legislação que substitui uma penalidade sempre tida como de mora por uma mais gravosa há muito prevista em outra norma legal como de ofício e coexistente com outra multa de mora?!

Embora se trate de interpretação benéfica aos contribuintes, é a única que se concilia com o art. 106, II, “c”, do CTN, que prevê justamente a retroatividade da lei que indique penalidade menos severa do que a anteriormente prevista para a

mesma infração. O intuito é justamente beneficiar o contribuinte, não importando o quanto, principalmente em face da regra interpretativa prevista no art. 112 do CTN.

Tampouco importa o fato de atualmente estar prevista a aplicação de multa de ofício para os casos em que a ausência de recolhimento acarretou a constituição do crédito tributário pela fiscalização. Para os fatos geradores anteriores ao advento da MP nº 449/2008 não existia tal previsão, mas apenas a de aplicação de multa de mora, hoje limitada a 20% pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, revela-se uma primeira ilegalidade da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. Não apenas pelo fato de deixar de estipular qualquer comparação entre as multas de mora aplicadas para débitos em discussão e a que se encontra atualmente em vigor, mas, principalmente, por considerar viável a aplicação da multa de ofício a fatos geradores ocorridos antes do advento da nova sistemática legal. Como visto, simplesmente não existia previsão de multa de ofício para os casos envolvendo as contribuições em análise.

Tal pretensão afronta diretamente o art. 106, H, "c", do CTN, possibilitando aos contribuintes não apenas refutá-la perante o Judiciário, mas, também, exigirem a efetiva aplicação retroativa da multa de mora atualmente prevista na legislação federal para as contribuições a que se refere a Lei nº 8.212/91 e cujos fatos geradores sejam anteriores à MP nº 449/08.

5. Da Necessidade de Redução Imediata das Penalidades

Outro aspecto da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09 passível de crítica é aquele tratado em seu art. 2º, que adia a aplicação retroativa das penalidades mais benéficas para o momento do pagamento, parcelamento ou ajuizamento do débito.

Chega a ser imoral tal determinação, uma vez que, embora reconhecida a existência de penalidades mais benéficas aos contribuintes, vincula sua efetiva aplicação à quitação do débito pelo contribuinte ou ao ajuizamento de execução fiscal pela PGFN.

A princípio, parece que o contribuinte não terá maiores prejuízos em face dessa determinação. Afinal, ao ser executado ou proceder ao recolhimento ou parcelamento do débito, será efetuado o acerto do montante devido, aplicando-se a penalidade mais benéfica.

Ocorre que a questão não se resolve de maneira tão simplória. Outras são as consequências da manutenção do débito em valor superior ao efetivamente devido. De forma exemplificativa, citem-se alguns inconvenientes e prejuízos acarretados ao contribuinte por serem os débitos mantidos nos registros da Receita Federal ou da PGFN sem a redução devida: (a) o passivo tributário do contribuinte permanecerá em valor superior ao efetivamente existente, assim como suas provisões contábeis vinculadas aos débitos passíveis de redução, interferindo no resultado das empresas e até em sua avaliação de mercado; (b) na hipótese de ajuizamento pelo contribuinte de ação anulatória ou outra medida judicial diversa dos embargos à execução fiscal visando à discussão do débito passível de redução, caso se torne necessária a realização de depósito judicial com o intuito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, esse teria que ser efetuado considerando o valor do débito sem a redução devida, por ser o montante constante dos sistemas da PGFN/RFB

como em aberto; e (c) naqueles casos em que já existe depósito judicial e o débito também seja passível de redução, não seria possível ao contribuinte proceder ao levantamento da parcela correspondente à redução, acarretando a manutenção de uma indisponibilidade indevida de seu patrimônio.

Por outro lado, a Portaria não apresenta qualquer previsão para os casos em que a execução fiscal já se encontra em curso. Pela norma, como a PGFN já procedeu ao ajuizamento do débito, seu ajuste somente ocorreria quando de eventual pagamento ou parcelamento. Deverá o contribuinte ofertar bens no valor total do débito, ainda que reconhecida sua majoração?

E nos casos em que foi ofertada fiança bancária em garantia ao débito, deverá ser mantida em valor superior ao efetivamente devido? Como se sabe, o custo de manutenção de fiança bancária não é baixo e decorre justamente do montante afiançado.

Esses são apenas alguns exemplos que indicam como o contribuinte pode ser prejudicado em face das condições previstas no art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. E a indicação desses exemplos nem seria necessária para se confirmar a ilegalidade daquele dispositivo. Isso porque o CTN é claro ao determinar a aplicação retroativa da penalidade mais benéfica a partir do advento da norma que crie tal situação, independentemente de qualquer outra condição além de se tratar de débito ainda não definitivamente julgado.

A portaria inova no ordenamento jurídico, extrapolando a regra prevista no CTN e que dispensa qualquer complementação. E o faz de forma pouco razoável, obrigando os contribuintes a conviver com débitos majorados até que resolva quitá-los ou sejam executados pela Fazenda Nacional.

Caberia à PGFN e à Receita Federal implementarem meios, ainda que apenas quando provocados pelos sujeitos passivos, de recalcularem os débitos e reduzirem de forma imediata aqueles alcançados pela penalidade mais benéfica, ajustando-os em seus sistemas à realidade.

Entretanto, procederam de forma diversa, criando condições que prejudicam os contribuintes não só pelos exemplos acima apontados, mas também por obrigá-los a lembrar, daqui a quatro, cinco ou mais anos, caso resolvam quitar algum débito que se encontra em discussão administrativa ou judicial, que devem requerer a análise de qual seria a penalidade mais benéfica. Caso não recordem desse detalhe, bastará à autoridade administrativa também não fazê-lo de ofício para que o contribuinte recolha aos cofres públicos valor superior ao devido, confirmando-se em definitivo o enriquecimento ilícito da União.

Demonstrada, portanto, mais uma ilegalidade da Portaria Conjunta nº 14/09, que, além de dispensável, acaba por restringir e até mesmo negar vigência ao art. 106 do CTN.

6. A Inexplicável Sistemática de Comparação (Cumulação) entre Penalidades Distintas

A ilegalidade da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09 mais patente e prejudicial aos contribuintes reside em seu art. 3º, transcrito na íntegra em item anterior para possibilitar sua exata compreensão.

Esclarece-se, desde já, que a análise feita neste item decorre de se aceitar como possível a não aplicação retroativa da multa a que atualmente se refere o art. 35 da Lei nº 8.212/91 aos casos em que já ocorreu o lançamento de ofício das contribuições (como defendido em item anterior), o que se admite apenas para fomento do debate, pois a aplicação retroativa da multa de 20% resulta na total imprestabilidade do *caput* do art. 3º da Portaria.

Como visto, esse dispositivo determina a cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449/08, para os casos de falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II) e de ausência de entrega de GFIP ou omissão de fatos geradores na declaração (art. 32, parágrafos 4º e 5º), para que o valor resultante dessa soma seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista também para os casos de lançamento de ofício das contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

Ora, trata-se de solução inusitada, decorrente do intuito de se encontrar alguma aparente justificativa para a aplicação da gravosa multa de 75% à falta de recolhimento de contribuições relacionadas a fatos geradores anteriores à sua instituição. E o que é pior, para se aplicar em alguns casos de lançamento verificado após o advento da MP nº 449/08 a gravosa e não mais existente multa de 100% da contribuição não recolhida em face da omissão de fatos geradores em GFIP entregue quando vigorava o parágrafo 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

A primeira irregularidade dessa sistemática é a de pretender cumular penalidades referentes a infrações distintas, tratando-as como coisa única, um regime de multas que vigorava anteriormente ao advento da MP nº 449/08 e passível de confrontação com o novo regime confirmado pela Lei nº 11.941/09.

Irregular porque, para se constatar se uma penalidade é mais benéfica ou maléfica, ela deve ser confrontada apenas com aquela que era anteriormente prevista para a mesma infração. Ou seja, desconsiderada a necessidade de aplicação retroativa da multa a que atualmente se refere o art. 35 da Lei nº 8.212/91, a atual multa prevista para os casos de lançamento de ofício (75%) seria comparável apenas com a multa anteriormente prevista para a mesma infração (24%, no momento do lançamento e até o 15º dia subsequente).

E as atuais penalidades previstas para a ausência de entrega de GFIP ou entrega da declaração com omissões de fatos geradores (2% a 20% no caso de entrega intempestiva ou ausência de entrega, e R\$ 20,00 para cada grupo de 10 omissões) devem ser confrontadas com aquelas anteriormente vigentes para as mesmas infrações (para o caso das omissões, 100% da contribuição referente aos fatos geradores omitidos, observados os limites então previstos).

Aliás, é o que determina o parágrafo 1º do art. 3º da Portaria nº 14/09, mas apenas para os casos em que não houve lançamento por descumprimento da obrigação principal, como se a natureza da penalidade por descumprimento da obrigação acessória se alterasse por ter sido aplicada de forma isolada ou cumulada com multa referente à obrigação principal.

Em outras palavras, as multas atualmente previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 devem sempre ser confrontadas apenas com aquelas previstas nos revogados parágrafos 4º e 5º do art. 32 da mesma Lei (lançadas ou não em conjunto de penalida-

des aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal). E a multa hoje prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, se fosse possível ser comparada com penalidade anterior (o que se viu não ser o caso, haja vista a inexistência de previsão de multa de igual natureza na legislação pretérita), somente o seria de forma válida se considerada exclusivamente a multa então prevista para os casos de lançamento de ofício de contribuições não recolhidas, definida pelo revogado inciso II do art. 35.

Não há que se criar, como feito pelo *caput* do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, uma sistemática que determine a cumulação de multas previstas para situações diferentes e que ainda ignore as penalidades atualmente estabelecidas pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/91. A retroatividade benéfica prevista no CTN estará sendo respeitada apenas se uma penalidade for confrontada com outra prevista para a mesma infração, como se verifica na hipótese do parágrafo 1º daquele art. 3º.

Pela sistemática questionada, o que se constata na prática é a aplicação de multas mais maléficas aos contribuintes, pois, em lançamentos de ofício referentes a variados períodos, a soma das multas então previstas nos arts. 32, parágrafo 5º, e 35 da Lei nº 8.212/91 gera resultados díspares para cada período, ora se apurando como de menor monta a multa de ofício atualmente prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, ora concluindo que aquela soma se apresenta inferior ao valor decorrente da aplicação da multa de ofício.

Ocorre que esses resultados variados mascaram a realidade clara e incontestada de que a multa de ofício (evidentemente mais gravosa que a multa de mora então prevista) está sendo aplicada a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua previsão legal, bem como que a multa anteriormente prevista para os casos de omissão de declaração de fatos geradores em GFIP (claramente mais gravosa do que a multa atualmente prevista pela mesma infração) está ainda sendo aplicada, embora já revogada.

A comparação entre a multa de ofício atualmente prevista e a multa de mora anteriormente fixada (na improvável hipótese de se entender possível tal comparação) sempre indicará que essa segunda se apresenta mais benéfica ao contribuinte no momento do lançamento de ofício. Afinal, a multa de ofício corresponde a 75% da contribuição previdenciária constituída, ao passo que a multa de mora era fixada inicialmente em 24%.

Por outro lado, a comparação entre a penalidade atualmente prevista para a infração relacionada à omissão em GFIP e a outrora estipulada para o mesmo fato sempre resultará na conclusão de que a primeira é mais benéfica, haja vista que determina o lançamento de R\$20,00 para cada grupo de 10 omissões, enquanto a anterior estava fixada em 100% da contribuição não declarada, sem prejuízo da observância dos limites não tão reduzidos então previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

E não há que se falar que a multa aplicada pela omissão de fatos geradores (art. 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91) passou a estar englobada pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, por ali constar que a penalidade nele prevista se aplica a “casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Esse entendimento pode aparentar justificável a desconsideração do art. 32-A

da Lei nº 8.212/91 na comparação prescrita no *caput* do art. 3º da Portaria PGFN/RFB nº 14/09 e a cumulação das penalidades então previstas para a ausência de recolhimento e de declaração do fato gerador em GFIP.

Ocorre que a Lei nº 8.212/91 continua tratando de forma específica as obrigações decorrentes das contribuições a que se refere, de modo que não se pode desconsiderar que o inciso I de seu art. 32-A também faz expressa menção a grupos de informações incorretas (sinônimo de inexatas) ou omitidas (o que corresponde à falta de declaração). Ou seja, nesse dispositivo está expressamente designada a penalidade aplicável na hipótese de omissão de declaração de fato gerador em GFIP.

Caso não fosse essa a interpretação correta, há que se indagar não apenas quando seria aplicável a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (apenas nos casos de lançamentos anteriores ao seu advento e que não foram acompanhados de outros referentes à obrigação principal, como preconiza o parágrafo 1º do art. 3º da Portaria?), mas também se não estaria extinta a penalidade anteriormente prevista para a ausência de declaração de fato gerador em GFIP. Afinal, pelo que parece sugerir a Portaria nº 14/09, ela estaria contida na multa de ofício aplicada pelo descumprimento da obrigação principal.

E então seria o caso de aplicação da alínea “a” do inciso II do art. 106 do CTN (a lei deixou de definir a omissão como infração ao incluir tal fato na penalidade prevista para os casos de ausência de recolhimento), com a consequente necessidade de cancelamento de todas as multas aplicadas com base no parágrafo 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, mas nunca de sua cumulação com a penalidade prevista no art. 35, II, e aplicação retroativa em alguns casos.

Com efeito, se antes era aplicada uma penalidade para a ausência de informação em GFIP e outra em função da ausência de recolhimento, ao se defender que ambas se encontram albergadas pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que será aplicada ainda que não tenha sido verificado qualquer vício de informação na GFIP, está se afirmando que a multa a ser aplicada será apenas aquela prevista para o descumprimento da obrigação principal, retirando o fundamento legal da penalidade anteriormente prevista para o descumprimento da obrigação acessória.

Não nos parece razoável essa conclusão, mas menos razoável se apresenta a tentativa de se cumular duas penalidades distintas (ambas atualmente ainda previstas, mas com significativas alterações) para que sejam comparadas com os termos atuais de apenas uma delas.

Ou seja, nos lançamentos atualmente levados a efeito pela fiscalização e que se referem a fatos geradores anteriores ao advento da MP nº 449/08, deverá sempre ser considerada para fins de punição do contribuinte pela ausência de recolhimento a multa de mora atualmente prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96 ou, na pior das hipóteses, a até então prevista no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, em detrimento da aplicação da multa de ofício de 75%, atualmente prevista, porém inegavelmente mais gravosa. Já para a punição do contribuinte pelo descumprimento da obrigação acessória de informar todos os fatos geradores em GFIP, deverá ser considerada tão somente a penalidade atualmente prevista para essa infração, não havendo que se invocar a penalidade já revogada referente à mesma ocorrência, haja vista seu caráter mais gravoso.

Apenas dessa forma estará sendo efetivamente respeitado o art. 106, II, "c", do CTN, restando demonstrado que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, ao estabelecer no *caput* de seu art. 3º sistemática que resulta em aplicação das multas de forma diversa, apresenta-se ilegal em mais esse aspecto.

Em reforço à tese ora sustentada, vale lembrar novamente que o art. 112 do CTN determina que a legislação que estipula infrações deve sempre ser interpretada e aplicada de forma mais favorável ao contribuinte. Sendo assim, se as conclusões defendidas neste trabalho não forem consideradas como pura decorrência do princípio da retroatividade benéfica incorporado pelo CTN e da interpretação das normas em vigor, devem ser levadas em conta por decorrerem de uma interpretação da legislação tributária (vigente e revogada) que mais beneficia o contribuinte.

A forma como se tem verificado os lançamentos de contribuições previdenciárias decorrentes de fatos geradores anteriores à MP nº 449/08, feitos em consonância ao que determina a Portaria objeto deste estudo, agride ainda o princípio da legalidade, pois resulta, em muitos casos, na aplicação de multa que já se encontra revogada, não mais encontrando, portanto, previsão legal a lhe dar respaldo.

7. Conclusões

Demonstrou-se, portanto, que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09 afronta o art. 106, II, "c", do CTN em mais de um aspecto, a começar pela postergação (vinculando-a à ocorrência de determinados fatos) da aplicação retroativa das penalidades mais benéficas trazidas pela MP nº 449/08 e que se referem às contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

Embora o art. 106, II, "c", do CTN dispense qualquer complementação legal ou normativa, a Portaria nº 14/09 buscou regulamentar a aplicação da retroatividade benéfica no caso em questão, criando regras que acabam por afrontar aquele dispositivo legal, que somente será efetivamente respeitado se:

- i) a redução das penalidades mais gravosas ocorrer de imediato, e não apenas quando verificadas as condições previstas no art. 2º da Portaria;
- ii) as multas aplicadas com base no revogado inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora, como preconizado naquele dispositivo e no revogado art. 34) forem substituídas pela multa de igual natureza prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, agora também aplicável às contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91 (atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91), observando-se o limite de 20%;
- iii) as multas atualmente previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 para o descumprimento de obrigações acessórias forem confrontadas exclusivamente com as multas até então previstas naquela lei para o mesmo tipo de infração (art. 32, parágrafos 4º a 6º), não se permitindo sua cumulação com a multa prevista para o descumprimento da obrigação principal; e
- iv) na hipótese de não se aceitar a conclusão contida no item "ii", for a multa atualmente prevista para o descumprimento da obrigação principal (75%) confrontada tão somente com aquela prevista no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, não havendo que se falar em cumulação com as penalidades referentes às obrigações acessórias.

Como não poderia deixar de ser, as conclusões acima numeradas dizem respeito a lançamentos verificados anteriormente ao advento da MP nº 449/08 e ainda não definitivamente julgados e àqueles formalizados pela Fiscalização após seu advento, porém referente a fatos geradores anteriores.

E não se pode olvidar que, em respaldo de todas as proposições acima resumi-das, encontra-se a regra interpretativa contida no art. 112 do CTN.