MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10467.720378/2010-80

Processo nº	10467.720378/2010-80
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-011.160 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de setembro de 2023
Recorrente	IPE EDUCACIONAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 30/10/2006 a 30/11/2008

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA IMPROCEDENTE. INSUBSISTÊNCIA DA PENALIDADE.

Uma vez reconhecida a improcedência do lançamento envolvendo o crédito tributário da obrigação principal, é de rigor aplicar o mesmo destino à multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 3572/3619, interposto contra decisão da DRJ em Recife/PE, de fls. 3556/3561, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração

DEBCAD 37.283.555-4, de fls. 02/08, lavrado em 06/12/2010, referente ao período de 10/2006 a 11/2008, com ciência da RECORRENTE em 17/12/2010, conforme assinatura no próprio AI de fl. 2.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R$ 644.662,75.

Dispõe o relatório da infração (fls. 09/13) que, pelo confronto dos valores declarados em GFIP com as informações registradas na escrituração contábil da empresa e na folha de pagamento, constatou-se a existência remunerações registradas na contabilidade e não informadas em Folhas de Pagamentos e/ou declaradas em GFIP.

Intimada a prestar esclarecimentos, a RECORRENTE apresentou outra Folha de Pagamento referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008 relativa somente aos segurados contribuintes individuais não declarados em GFIP, nem incluídos nas folhas de pagamentos apresentadas anteriormente, e expôs suas razões para proceder de tal forma.

Ou seja, constatou-se somente a inclusão de segurados empregados em GFIP, eis que a RECORRENTE deixou de declarar todos segurados contribuintes individuais, os quais foram informados em Folha de Pagamento distinta para esses segurados.

Desta forma, foi apurada a multa aplica, conforme Planilha "Cálculo da Multa – AIOA CFL 68" (fl. 45) e feita a comparação da multa mais benéfica (art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN – Código Tributário Nacional) em razão das alterações promovidas pela MP 449/2008, conforme relatório "SAFIS – Comparação de Multas" (fls. 06/08), tendo sido aplicada a CFL 68 para todas as competências no período de 10/2006 a 11/2008.

Por fim, informa o TEAF (fl. 3362) que foram resultado do procedimento fiscal a lavratura dos seguintes autos de infração, em desfavor da RECORRENTE:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	12/2010 12/2010	372835570	06/12/2010	500.00
AI	12/2010 12/2010	372948626	06/12/2010	1.431.79
AI	03/2006 06/2006	372835562	06/12/2010	35.060.37
AI	10/2006 12/2008	372835538	06/12/2010	21.038.521,37
AI	10/2006 12/2008	372835589	06/12/2010	4.338.340.82
AI	12/2010 12/2010	372835554	06/12/2010	644.662,75

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 3367/3374, em 17/01/2011. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Recife/PE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

> Cientificado do lançamento em 17/12/2010, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 3367/3375), em 17/12/2011, aduzindo em sua defesa os argumentos a seguir resumidos:
>
> 1. o impugnante é entidade imune, conforme decisão judicial nos autos do processo n.º 2000.82.00.11706-5, e tal direito impede o nascimento da obrigação relativa a

Original

contribuição social, de modo que inexiste omissão de informação de fato gerador inexistente;

2. a multa aplicada do art. 32, §5.º, da Lei n.º 8.212/91, foi revogada de modo que não pode ser aplicada ao Impugnante;

3. caso se entenda devida a multa, deve-se aplicar o art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, por ser mais benéfica;

4. o presente auto de infração configura *bis in idem* com o AI n.º 37.283.557-0, devendo ser anulado.

Com a impugnação, trouxe cópias de: documentos de identificação e procuração (fls. 3376/3402); peças ação n.º 2000.82.00.11706-5 (fls. 3403/3414); certificado de entidade beneficente (f. 3415); certificados de utilidade (fls. 3416/3419); documentos do Prouni (fls. 3420/3544); AI n.º 37.283.557-0 (fls. 3545/3553).

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Recife/PE, às fls. 3556/3561, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2006 a 30/11/2008

GFIP. FATOS GERADORES. AUSÊNCIA. INFRAÇÃO.

Comete infração a empresa que apresenta GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 30/11/2008

IMUNIDADE. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO.

Descumpridos os requisitos legais para a manutenção do gozo da imunidade, devem ser lavrados os autos de infração relativos às obrigações tributárias exigíveis.

MULTA. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. INAPLICABILIDADE.

Demonstrado que a multa cominada pela lei vigente à época dos fatos geradores é mais benéfica que aquela cominada pela legislação atual, não cabe a retroatividade da lei nova, pois implicaria em penalidade mais gravosa ao sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 13/08/2014, conforme AR de fls. 3564, apresentou Recurso voluntário de fls. 3572/3619, em 11/09/2014.

Original

Em suas razões de recurso, reiterou os argumentos da impugnação ao alegar que a obrigação acessória cujo descumprimento é imputado à RECORRENTE não mais é prevista no plano jurídico-positivo, pois o dispositivo legal que instituía a multa ora discutida restou expressamente revogado com o advento da Lei 11.941/2009.

Não obstante, volta a afirmar não ser obrigada ao cumprimento da obrigação acessória que implicou na cobrança da multa, porquanto seja titular de imunidade tributária com relação às contribuições previdenciárias subjacentes à citada obrigação acessória.

Sobre este último tópico, entendeu que a decisão recorrida parte do equivocado pressuposto de que a presente multa permanece hígida uma vez que as contribuições (obrigações principais) decorrentes do Procedimento Administrativo nº 10467.720375/2010-46 foram mantidas (mas ainda pendente de julgamento perante o CARF). Assim, com base nesta fundamentação da DRJ, concluiu que, uma vez demonstrado que as contribuições previdenciárias não devem ser mantidas (mercê das razões recursais apresentadas no mencionado processo administrativo perante o CARF), não subsistirá o presente lançamento dada a relação de prejudicialidade entre o processo nº 10467.720375/2010-46 e o presente feito. Desta forma, replicou os argumentos de mérito apresentados no processo de obrigação principal (processo nº 10467.720375/2010-46)

Por fim, subsidiariamente, requer o recálculo da multa aplicada, fazendo incidir o disposto no artigo 32-A, I, da Lei 8.212/91;

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da Multa Aplicada. Reflexos do Processo de Obrigações Principais

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

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

Original

> § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extinguese juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, convertese em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
>
> (...)
>
> Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

No presente caso, que envolve a multa CFL 68, há uma nítida ligação entre a existência da obrigação principal e a exigência da obrigação acessória, pois tal multa só é aplicável sobre aqueles fatos geradores das contribuições previdenciárias que deixaram de ser incluídos em GFIP; se eles já foram incluídos em GFIP (mesmo sem pagamento da contribuição) ou se chegar à conclusão de que determinados valores não são fatos geradores de obrigações previdenciárias não há que se falar em aplicação da multa CFL 68 pois não havia obrigação de incluí-los em GFIP.

Pois bem, existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*).

Logo, existe identidade entre a base de cálculo do lançamento principal e do presente lançamento por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o montante do tributo não declarado em GFIP.

Assim, o entendimento já dado ao processo que controla o débito de obrigação principal deve, necessariamente, ser aplicado ao presente caso, que envolve a multa por descumprimento de obrigação acessória sobre os mesmos fatos.

Em outras palavras, sendo reconhecida a improcedência da base de cálculo daquele processo de obrigação principal, é imperioso reconhecer a improcedência da base de cálculo deste, pois os débitos são intimamente relacionados.

Original

Feitos estes esclarecimentos, observa-se que, no presente caso, a autoridade julgadora de primeira instância relacionou a presente multa unicamente com o processo de obrigação principal nº 10467.720375/2010-46, ao argumentar que (fls. 3559/3560):

> Foi assim que, em procedimento fiscal no sujeito passivo, a auditoria observou o descumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91, tendo lançado as contribuições respectivas no auto de infração n.º 37.283.553-8 (processo n.º 10467.720375/2010-46). A impugnação foi julgada improcedente, conforme acórdão n.º 11-41.514-7.ª Turma de Julgamento da DRJ/REC, de 27/06/2013, e o crédito tributário foi mantido. O recurso voluntário do sujeito passivo encontra-se pendente de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).
>
> Conclui-se, portanto, que uma vez que as contribuições foram mantidas, permanece hígida a obrigação acessória de declarar a remuneração e as contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais, que é objeto do presente auto. Uma vez que o Autuado confessou que somente passou a declarar os prestadores de serviço a partir de 2009, resta caracterizada a infração.

No entanto, como bem mencionou a decisão recorrida, o recurso voluntário apresentado nos autos do processo n.º 10467.720375/2010-46 encontrava-se pendente de julgamento neste CARF. Em pesquisa acerca da situação atualizada do caso, verificou-se que a RECORRENTE teve o recurso voluntário provido, por unanimidade de votos, e reconhecida a imunidade tributária em relação às contribuições sociais previdenciárias patronais, concedida por decisão judicial proferida nos autos do processo n. 2000.82.0011706-5 e transitada em julgado desde 2006.

Transcreve-se, abaixo, trechos do voto condutor do acórdão nº 2301-004.262, proferido em 03/12/2014 nos autos do processo nº 10467.720375/2010-46 (obrigações principais):

> **II DESRESPEITO À COISA JULGADA MATERIAL NO PROCESSO N. 2000.82.0011706-5**
>
> Registre-se que, desde o protocolo da impugnação, a Recorrente suscitou que, não obstante a suspensão da imunidade, a Entidade encontrava-se albergada por decisão judicial transitada em julgado desde 2006, proferida nos autos do processo n. **2000.82.00117065**, que lhe declarou o direito a imunidade tributária em relação às contribuições sociais previdenciárias patronais, haja vista atender a todos os requisitos previstos na norma regulamentadora do §7º do artigo 195 da Constituição Federal, qual seja, o art. 14 do CTN, **tendo declarado inclusive a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212/91, tanto na redação original quanto a que lhe foi atribuída pela Lei n. 9.732/98, conforme se observa da declaração prestada pela Procuradora Federal Zileida de V. Barros [fls. 138-140].**
>
> **Registre-se, por oportuno, que diferentemente da conclusão apontada pela i. Procuradora Federal, verifica-se que, não obstante os recursos interpostos pela União, a sentença manteve-se incólume**:
>
> (...)
>
> A propósito, tal conclusão foi ratificada em Acórdãos prolatados pela e. TRF da 5ª Região, conforme consulta ao sítio:
>
> (...)

Original

> Dessa forma, quando do lançamento a Entidade encontrava-se, ou melhor, **encontra-se** albergada por decisão judicial transitada em julgado desde 2006, proferida nos autos do processo n. **2000.82.00117065**, que lhe declarou o direito a imunidade tributária em relação às contribuições sociais previdenciárias patronais, haja vista atender a todos os requisitos previstos na norma regulamentadora do §7º do artigo1 95 da Constituição Federal, qual seja, o art. 14 do CTN, **tendo declarado inclusive a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212/91, tanto na redação original quanto a que lhe foi atribuída pela Lei n. 9.732/98**.
>
> Assim, para o gozo da imunidade em questão, a Recorrente estaria adstrita tão-somente ao cumprimento dos requisitos do art. 14, do CTN, não podendo o Fisco exigir-lhe o cumprimento de nenhuma outra condição, sob pena de afronta à coisa julgada.
>
> (...)
>
> Da análise dos autos restou patente que a autoridade fiscal deveria, por força de decisão judicial transitada em julgado, ter fundamentado o ato administrativo – cancelatório e lançamentos – que afastou a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da CF/1988, por meio do preenchimento ou não dos requisitos dispostos no art. 14, do CTN, haja vista a declaração incidental da inconstitucionalidade do art. 55, da Lei n. 8.212/91.
>
> Dessa forma, constatado o vício quanto à aplicação da norma tida por infringida, entendo pela nulidade material da "suspensão da imunidade".
>
> Por todo o exposto, voto por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.
>
> (grifos no original)

Ressalta-se que o julgamento do CARF no processo de obrigação principal, supra colacionado, foi mantido em sede de julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, os quais foram rejeitados (acórdão nº 2401-004.167, datado de 18/02/2016). Após isto, não mais houve apresentação de quaisquer recursos, tornando-se definitiva a decisão acima transcrita.

Como exposto, a DRJ de origem apenas apontou o processo nº 10467.720375/2010-46 (AI n.º 37.283.557-0) como o único lançamento de obrigação principal relacionado à multa objeto do presente processo. Não obstante, em análise ao TEAF de fl. 3362, verificam-se outros processos de obrigações principais decorrentes da mesma fiscalização, quais sejam:

> AI 37.283.556-2 (período de 03/2006 a 06/2006)
>
> AI 37.283.553-8 (período de 10/2006 a 12/2008)
>
> AI 37.283.558-9 (período de 10/2006 a 12/2008)

De logo, descarta-se o AI 37.283.556-2, por abranger um período diferente do presente lançamento de CFL 68 (qual seja, 10/2006 a 11/2008). O AI 37.283.553-8 está controlado nos autos do já citado processo nº 10467.720375/2010-46.

Por último, o AI 37.283.558-9 é controlado pelo processo nº 10467.720376/2010-91, o qual envolve o lançamento de contribuições a terceiros (que não são base de cálculo para a multa CFL 68), conforme extrai-se do seguinte trecho do acórdão nº 2402-005.046, proferido em 17/02/2016 pelo CARF no citado processo:

Original

> 1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela entidade Institutos Paraibanos de Educação contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento (Debcad nº 37.283.558-9) das exigências de contribuições destinadas a terceiros (salário-educação, INCRA, SESC e SEBRAE), nas competências 10/2006 a 13/2008.

Apenas para fins informativos, assim como ocorreu no processo nº 10467.720375/2010-46, o CARF deu provimento ao recurso voluntário apresentado no processo nº 10467.720376/2010-91 para anular o lançamento.

Portanto, o único lançamento de obrigações principais que lastreia a presente multa CFL 68 é, de fato, o AI 37.283.553-8 (processo nº 10467.720375/2010-46).

Sendo assim, conhecendo o destino definitivo dado pela esfera administrativa ao processo que trata da obrigação principal, torna-se possível o julgamento do presente processo envolvendo a multa reflexa CFL 68. Como foi provido o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte no processo nº 10467.720375/2010-46, tendo sido cancelado o crédito tributário em relação às contribuições sociais previdenciárias patronais, deve, consequentemente, ser cancelada a multa CFL 68, objeto do presente processo, por se tratar de um reflexo do lançamento de obrigação principal.

Deixo de analisar as demais razões recursais, por desnecessário.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, conforme razões acima apresentadas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Original