



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

Processo nº 13896.001404/2007-18
Recurso nº
Acórdão nº 2803-00.695 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de maio de 2011
Matéria CP: AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL.
Recorrente CABEL INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 20/12/2004

AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. INCAPACIDADE DO CONTRIBUINTE RECORRENTE PARA MENSURAR TAL EVENTO. FALTA ADVINDAS DE ERRO FORMAIS E MEROS EQUÍVOCOS. IRRELEVÂNCIA. BASTA A OCORRÊNCIA DA FALTA. RELAÇÃO DE ACESSORIEDADE RELATIVA ENTRE O TRIBUTO E A SANÇÃO. MULTA BENÉFICA APLICABILIDADE.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para reconhecer que deve ser aplicado ao crédito a novel sanção determinada pelo artigo 32-A, da MP 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009, como supramencionado no voto, caso esta seja mais favorável à recorrente.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlo Praia de Lima- Presidente.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato.

Relatório

O presente Auto de Infração – AI - DEBCAD 35.698.511-3 – CFL.68, apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, com período de apuração de 01/1994 a 05/2004, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, de fls. 17 e 18, objetiva a aplicação de penalidade por infração a dever instrumental, determinado por lei.

O período de débito compreende as competências 01/1999 a 05/2004, incluindo o 13º de 1999 a 2003.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal, em 22/12/2004, Folha de Rosto do Auto de Infração, de fls. 01.

A empresa irresignada com a notificação apresentou impugnação, as fls. 44 a 46, recebida, em 05/01/2005, tal impugnação foi acompanhada dos documentos, de fls. 47 a 71.

A impugnação foi considerada tempestiva, fls. 72 e 106.

A autoridade preparadora pelo despacho, de fls. 73, baixou os autos em diligência à SAFIS.

O agente notificante manifestou-se, as fls. 74 a 79.

A autoridade preparadora pelo despacho, de fls. 80, novamente, baixou os autos em diligência à SAFIS.

O agente notificante emitiu a Informação Fiscal, de fls. 81 e 82.

A autoridade preparadora pelo despacho, de fls. 85, novamente, baixou os autos em diligência à SAFIS.

O agente notificante emitiu a Informação Fiscal, de fls. 86.

O agente notificante emitiu o Relatório Fiscal Complementar, de fls. 88 a 90, o qual foi remetido e recebido pelo contribuinte, em 03/04/2007.

A empresa não se manifestou sobre o relatório complementar.

A autoridade julgadora de primeiro grau prolatou o Acórdão 17-22.441 - 11ª Turma da DRJ/SPOII, em 14/01/2008, fls. 111 a 116, por intermédio do qual considerou o lançamento procedente em parte.

O crédito foi retificado para se reduzir o valor da contribuição nas competências 02/2002; 03/2002 e 10/2002, respectivamente, em razão dos trabalhadores Gessir Ferreira de Aguiar; Raimundo Fernandes de Souza e Marcos Freire de Oliveira.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão de primeiro grau, em 25/07/2008, AR, de fls. 124.

O contribuinte interpôs o recurso voluntário com petição de interposição, as fls. 126, com data de recepção ilegível. As razões recursais estão, as fls. 127 a 134, e foram acompanhadas dos documentos, de fls. 135 a 144.

As razões recursais estão assim resumidas em apertadíssima síntese.

- Que não houve prejuízo ao erário e o que houve foram erros formais e meros equívocos;
- Que a decisão *a quo* lastreou-se no fato de a empresa deixar de declarar alguns empregados em GFIP, mas que isso se deu por meros erros formais ou porque não era o momento de tal informação;
- Que a empresa sempre declarou seus empregados em GFIP, não prosperado a alegação de que não declarou as contribuições, sendo que ocorreram meros equívocos ou erros formais, não se omitindo a empresa como faz crer a fiscalização e o julgador de primeiro grau e que tais erros são justificáveis, conforme jurisprudência administrativa que colaciona;
- Que as contribuições aqui exigidas foram declaradas nulas no Acórdão 17-22.441, da NFLD 35.698.512-1, no período de 01/1999 a 05/2002;
- Que isto é fato novo que pode ser argüido supervenientemente e desta forma deve a multa imposta, também, ser considerada nula;
- Que na melhor aplicação do direito o acessório segue o principal, conforme artigo 92, da Lei 10.406/2002 e doutrina de Maria Helena Diniz, sendo a decisão recorrido equivocada, pois manteve a multa
- Pede por fim a) a nulidade da multa imposta em razão da acessoriedade b) insubsistência, extinção e arquivamento do Auto de Infração.

O recurso foi considerado tempestivo, fls. 169.

O depósito recursal já estava extinto, quando da impetração do recurso.

Os autos subiram ao Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 169.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme consta, as fls. 124, AR, datado de 25/07/2008, e Petição Recursal, de fls. 126, com carimbo de recepção do recurso, ilegível, assim sendo deve ser considerado tempestivo, como, aliás, reconhecido pela autoridade local preparadora.

A recorrente não tem condição nem capacidade para aferir o dano que sua conduta lesiva é capaz de causar. As informações não prestadas em GFIP em verdade causam uma verdadeira avalanche de situações, uma vez que tais informações povoam o Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS e este por sua vez é a base de dados dos sistemas previdenciários, utilizada para fins de concessão de benefícios de todas as espécies em todo o país. A falta de informações sobre um trabalhador ou a informação incorreta pode levar a não concessão de um benefício a um cidadão/contribuinte/segurado, deixando-o a mingua, podendo levá-lo a uma contenda judicial e a instituição as raias da imprensa marrom, por uma conduta de terceiro, o que certamente é de significativa envergadura.

Além do que, o artigo 136, da Lei 5.172/66 é claro em dizer que a responsabilidade pela falta, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Aliás, é assim que pensa o Superior Tribunal de Justiça – STJ.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 9º, I, E 97, I, DO CTN. REPETIÇÃO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. APRECIÇÃO VEDADA EM RECURSO ESPECIAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL E REITERAÇÃO DA CONDUTA. IMPOSSIBILIDADE DE MITIGAÇÃO DA PENALIDADE. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, IMPROVIDO. (RESP 200500865815, TEORI ALBINO ZAVASCKI, STJ - PRIMEIRA TURMA, 02/02/2010).

TRIBUTÁRIO. ILÍCITO. NÃO-EMIÇÃO DE NOTA FISCAL. MULTA. INEXISTÊNCIA DE LACUNA LEGISLATIVA, DÚVIDA, EXAGERO OU TERATOLOGIA. REDUÇÃO PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que os fatos e a norma local são incontroversos: a contribuinte deixou de emitir nota fiscal, mesmo tendo vendido e entregue a mercadoria a seu cliente. Só emitiu o documento após o início da fiscalização. A multa prevista na legislação local é de 30% sobre o valor do bem. 2. O Tribunal de origem reconheceu o ilícito e a aplicabilidade da multa, razão pela qual deu parcial provimento à Apelação do Estado, reformando a sentença que afastara a

exigência. No entanto, entendeu inexistir má-fé da contribuinte ou dano ao Erário, de modo que reduziu a multa de 30% para 5% do valor da mercadoria. 3. "Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (art. 136 do CTN). 4. Na hipótese dos autos, a emissão da nota fiscal somente ocorreu após o início da fiscalização, o que afasta a presunção de boa-fé, não havendo falar no benefício do art. 138, parágrafo único, do CTN. Ainda que assim não fosse, é pacífico o entendimento de que as sanções por infrações formais (entrega de declarações, emissão de documentos fiscais) não são afastadas pela denúncia espontânea. Precedentes do STJ. 5. A reprovabilidade da conduta é avaliada pelo legislador ao quantificar a penalidade prevista na lei. É por essa razão que às situações que envolvam fraude ou má-fé são fixadas, não raro, multas muito mais gravosas que os 30% previstos pela legislação local. 6. Recurso Especial provido. (RESP 200901791123, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, 16/09/2010.

(grifos meus).

O Relatório Fiscal da Infração – REFISC, de fls. 08 a 10, e o Relatório Fiscal Complementar, de fls. 88, foram explícitos em dizer e demonstrar que a não declaração não era uma fato isolado, mas sim algo corriqueiro e contínuo, como abaixo, exposto.

- Valmir – 02/2000;
- Damares - 01/1999 a 12/1999; 01/2000 a 12/2000; 01/2001 a 12/2001; 01/2002 a 12/2002; 01/2003 a 12/2003 e 01/2004 a 05/2004.
- Aginailton - 01 a 08/2002 e 01 a 08/2003.
- Eliark - 01/2000 a 08/2000; 10/2000 e 11/2000 e 01/2001 a 03/2001.
- Gessir – 02/2002 e 02/2000.
- Fabiano - 10/2000 e 11/2000; 01/2001 a 03/2001.

Querer a recorrente fazer crer que a conduta, acima, transcrita foi algo advindo de meros erros formais ou de equívocos é exagerado ante a perpetuação de uma conduta danosa ao trabalhador e o desrespeito a legislação. A jurisprudência colacionada não socorre o contribuinte, pois relativa a IRPJ e IRPF impostos que possuem critérios, requisitos e disciplinamento distintos das contribuições sociais previdenciárias, que não se limita a um contribuinte, mas se reporta a toda sociedade.

Assiste razão a recorrente quando diz que na decisão de primeiro grau – Acórdão 17-22.441, na NFLD 35.698.512-1, teve os valores das contribuições sociais previdenciárias dos segurados declarados nulos. Tal declaração se deu em razão de erro de classificação da multa, pois constou multa reduzida declarado em GFIP, quando em verdade deveria constar multa normal não declarado em GFIP.

No entanto, o julgador de primeiro grau manteve neste auto de infração a exigência da multa punitiva – sanção – em razão daqueles valores não declarados em GFIP, conforme a seguir transcrito.

Salienta-se que a despeito de terem sido declarados nulos e excluídos da NFLD 35.698.512-1 os valores das contribuições sociais devidas pelos segurados empregados, no período compreendido entre as competências 01.1999 a 05.2004 (levantamento: DSC — Desconto de Segurados), tal fato não importa em exclusão dos mesmos deste auto de infração, já que a multa aplicada ao caso justifica-se pelo descumprimento da obrigação da empresa de informá-los em GFIP.

Posto isso, uma vez que não houve informação em GFIP de fatos geradores de contribuição previdenciária dos empregados relacionados no relatório fiscal do auto de infração, a autuação em apreço revela-se legítima, na medida em que a situação fática constitui) infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212/91, in verbis:

E neste contexto entendo que tal atitude foi correta por parte do julgador *a quo*. A uma, porque a sanção aqui encartada decorre da não declaração em GFIP de contribuições sociais previdenciárias, sendo irrelevante para tal configuração se a notificação pode ser exigida ou não o importante é saber, se a contribuição foi declarada ou não.

A duas, porque o fato gerador do dever instrumental nada tem a ver com o fato gerador da obrigação principal. É perfeitamente possível v.g que o contribuinte recolha toda a contribuição do mês, mas deixe de declarar determinado valor em GFIP. Desta forma, não haverá notificação a ser lançada, pois todo o principal foi recolhido. Mas isto não impede que o fisco lance o Auto de Infração em razão do não cumprimento do dever instrumental, pois efetivamente no exemplo sob comento não houve a declaração como determinada em lei, tendo as duas situações existências distintas.

A três, porque a relação de acessoriedade entre o tributo e a sanção na seara tributária é diferente da relação de acessoriedade no direito privado. Para se configurar isto basta ver que é possível a existência de obrigação acessória – dever instrumental – sem a existência do tributo, conforme artigo 175, parágrafo único, da Lei 5.172/66.

Artigo 175-...

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente

A quatro, porque a doutrina entende em matéria de obrigação acessória na seara tributária, o que segue:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA:

As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

Estas obrigações não estão relacionadas, no sentido de dependência, com uma determinada obrigação principal, podendo existir independentemente desta. Servem para viabilizar o cumprimento de possíveis obrigações principais de outros tributos, como por exemplo, na emissão de uma nota fiscal de uma operação isenta de ICMS, é exigida a emissão porque se presta para controlar contabilmente sua receita para repercussão em outros tributos, como as contribuições ao PIS e a COFINS e para o Imposto de Renda e a CSLL.

Esta independência e a questão terminológica de obrigação gera conflitos doutrinários dos civilistas em face do Código Tributário Nacional, pois em Direito Tributário esta obrigação nem sempre é acessória seguindo caminho diverso da obrigação principal, contrariando a regra civilista "accessorium sequitur suum principale".

*Assim, deve ser distinguido o termo obrigação acessória na concepção da doutrina privatista, da obrigação acessória do Código Tributário Nacional. Na primeira é sustentado que as obrigações acessórias são meros deveres administrativos e não obrigações propriamente ditas no sentido jurídico, pelo fato de que toda obrigação tem repercussão no patrimônio, ou seja, tem conteúdo patrimonial; além de alegarem não ser a obrigação acessória, acessória, pois, **no direito tributário, podem vir a existir independentemente da obrigação principal.***

Kiyoshi Harada [10] sobre a autonomia entre a obrigação tributária e a obrigação civil diz que "a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Tem como causa, invariavelmente, a lei e não a convergência de vontades, essencial na obrigação de natureza civil. A obrigação tributária é sempre 'ex lege'. Vale acrescentar que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, abrangendo assim normas infralegais, como os decretos, com o intuito de regulamentar as leis instituidoras dos tributos pelos entes federados.¹

(grifos e distinções do original, negritos meus).

XX

*A impropriedade da locução pode ser verificada a partir da sua abrangência. Como imposições de um fazer ou de um não-fazer, **não podem caracterizar uma obrigação, porque são despidas de conteúdo de cunho patrimonial, motivo pelo qual não podem ser tomadas como "obrigações" em sentido estrito, de acordo com as lições da teoria geral do direito. Ademais, o adjetivo "acessórias" representa um equívoco incorrido pelo legislador, por serem verdadeiros deveres, nem serem são acessórias porque a Administração Tributária fará uso do cumprimento dos***

¹ Cristiano V. Fernandes Busto

Advogado, Técnico em Contabilidade e Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana MACKENZIE

deveres impostos aos contribuintes para aferir se houve ou não a concreção da hipótese de incidência da norma de tributação.

No caso da comprovação da não ocorrência do fato jurídico tributário e a não instauração do vínculo obrigacional (obrigação tributária principal), diversos deveres foram cumpridos (entrega de documentos, preenchimentos de guias, declarações, etc.), mas nenhuma relação jurídica de cunho patrimonial se instaurou. Então como afirmar serem de natureza acessória?

Portanto, as impropriamente denominadas pelo Código Tributário Nacional de “obrigações acessórias” são vínculos jurídicos que não apresentam cunho patrimonial e têm caráter instrumental, cujo objetivo é assegurar a efetividade da arrecadação e a fiscalização dos tributos, por isso devem ser chamadas de deveres instrumentais, isto é, comportamentos realizados pelo contribuinte no sentido de auxiliar a administração fiscal-tributária.²

Embora, fato novo – superveniente - que possa ser argüido no recurso a tese não me seduz, razão pela qual a rejeito.

Diante do acima exposto verifica-se que o crédito subsiste, uma vez que seus fundamentos são distintos da notificação anulada, não havendo interferência daquela neste.

No entanto, a MP 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009 determinou uma nova sistemática de cálculo da multa, ou seja, o novel instrumento jurídico, além de aglutinar as infrações mudou substancialmente a penalidade imposta. Assim, não se há que falar, *mutatis mutandis* em *abolitio criminis*. Mas sim em criação de novo preceito secundário da norma, isto é, criação de nova pena.

O artigo 106, II, “c”, do CTN determina a aplicação retroativa de lei que comine penalidade menos severa, o que parece ser o caso, pois na redação anterior do artigo 32, parágrafos 4º, 5º, e 6º, da Lei 8.212/91 tínhamos as seguintes situações/autuações e as multa/penas.

parágrafo 4º - NÃO APRESENTAÇÃO DE GFIP - Multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283 do RPS, em função do número de segurados da empresa, acrescido de 5% por mês calendário ou fração de atraso, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ser entregue.

parágrafo 5º APRESENTAÇÃO COM OMISSÃO EM FATOS GERADORES - 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite, do parágrafo 4º.

parágrafo 6º - ERRO DE PREENCHIMENTO – INEXATAS – OMISSAS – INCOMPLETAS - 5% do valor mínimo previsto no caput do art. 283 do RPS por campo omissos, incompleto ou incorreto, respeitado o limite máximo por competência.

² Rocha, Juliana Ferreira Pinto

Advogada em São Paulo e Mestranda em Direito Tributário pela PUC/SP

O novo texto legal, artigo 32-A, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 11.941/2009 trouxe novas multas que aparentam ser bem mais brandas, embora estabeleça valores mínimos para estas novas multas.

NÃO APRESENTAÇÃO OU APRESENTAÇÃO FORA DE PRAZO – 2% ao mês ou fração do montante das contribuições informadas até 20%.

APRESENTAÇÃO COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES – R\$ 20,00 por cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas

Nos presentes autos temos que comparar a situação dois, o artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91 com a situação dois do novo artigo 32- A, acrescentando pela lei 11.941/2009, a fim de estabelecermos a correspondência entre a infração antiga e a infração nova. Após apurada tal correspondência e que podemos e devemos verificar o patamar das multas a serem consideradas, apurando-se, assim, a mais benéfica entre a velha e a nova multa.

A metodologia estabelecida pelo artigo 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº 14/2009, não é consentânea com o que determina a lei em sua nova redação, pois determina para a apuração da multa benéfica a soma da multa moratória do antigo artigo 35, da Lei 8.212/91 aplicado na notificação fiscal (obrigação principal) a multa punitiva do antigo artigo 32 parágrafos 4º e 5º, da Lei 8.212/91 para após compará-los com o novo artigo 35-A, da Lei 8.212/91, ou seja, multa de ofício.

Assim esta sistemática manda juntar multas distintas e comparar com multa que não existia na época da lavratura deste auto de infração, o que não pode ser aceito, devendo ser afastada a aplicação da citada PT 14/2009, pois compara multas distintas e aplica retroativamente multa nova, o que não se coaduna com nosso ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por **CONHECER** do recurso, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que deve ser aplicado ao crédito a novel sanção determinada pelo artigo 32-A, da MP 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009, como supramencionado no voto, caso esta seja mais favorável à recorrente.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por EDUARDO DE OLIVEIRA em 04/06/2011 10:34:32.

Documento autenticado digitalmente por EDUARDO DE OLIVEIRA em 04/06/2011.

Documento assinado digitalmente por: HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA em 06/06/2011 e EDUARDO DE OLIVEIRA em 04/06/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 15/10/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP15.1019.15203.D2E9

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

F21DF5B5B6BDB1F4BBE59B9393BEEA189AEAC10D