



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

Processo nº 13971.000770/2008-82
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-006.585 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Embargante KARSTEN SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE A CONCLUSÃO DO VOTO E OS DEMAIS ELEMENTOS QUE O INTEGRAM. EXISTÊNCIA.

A contradição entre a conclusão do voto e os demais elementos que o integram (ementa, resultado e fundamentação) deve ser eliminada, devendo a conclusão do voto ser retificada para nela constar o parcial provimento do recurso, para excluir do cômputo da multa os valores relativos ao auxílio-creche.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELEVAÇÃO PARCIAL DA MULTA. NÃO INCLUSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. NECESSIDADE DE CORREÇÃO INTEGRAL DA GUIA EM COMPETÊNCIA(S) ABRANGIDA(S) NA AUTUAÇÃO.

A relevação parcial da multa por não inclusão em GFIP de dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições social objeto da declaração será aplicada sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houver correção da falta.

Em se tratando de GFIP, cada competência corresponde a uma ocorrência.

Não tendo se verificado a correção integral de GFIP em relação a qualquer das competências abrangidas na autuação, não há que se falar em relevação parcial da multa.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRÊMIO ABSENTEÍSMO. PPR. PREVIDÊNCIA PRIVADA. PLANO DE SAÚDE. SEGURO DE VIDA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

1. O colegiado, sob outra composição e seguindo a fundamentação constante do voto do então relator, admitiu que o salário-de-contribuição seria extremamente amplo, para abarcar a totalidade dos rendimentos, pouco

importando o título ou a forma pela qual eles seriam pagos, devidos ou creditados.

2. Ao adotar tal premissa, aquela composição do colegiado consequentemente excluiu a premissa sobre a qual se fundamentava o recurso.

3. Revolver tal fundamentação, em sede de embargos, poderia implicar modificação do acórdão de recurso voluntário em expediente que, sabidamente, não tem a finalidade de modificar o conteúdo decisório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes, de modo a eliminar a contradição apontada, reconhecendo-se a exclusão, da base de cálculo da multa, dos valores relativos ao auxílio-creche. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que votaram também pela relevação da multa aplicada na medida da correção das faltas, em decorrência da retificação das GFIP objeto da autuação. Designado para redigir o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo em face de acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, cuja ementa é a seguinte:

PREVIDENCIÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE INFORMAÇÕES

Toda empresa está obrigada a prestar todas as informações e esclarecimentos necessários à fiscalização.

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - DECADÊNCIA.
SÚMULA VINCULANTE N. 08 DO STF. APLICAÇÃO DO ART.
150, § 4., DO CTN.*

É de 05 (cinco) anos o prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias.

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PRÊMIO ASSIDUIDADE.
PLANOS DE SAÚDE. SEGURO DE VIDA.*

O salário de contribuição é compreendido como a remuneração, na qual se considera a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive as gorjetas. Somente são permitidas as exclusões expressamente previstas no artigo 28, § 9.º da Lei 8.212/91.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO CRECHE.

O auxílio creche, concedido pelas empresas aos filhos de seus funcionários menores de 06 (seis) anos, a teor do art. 28, 9.º, "m", da Lei 8., não integram o salário de contribuição, possuindo nítido caráter indenizatório, sendo dispensada a comprovação dos gastos efetuados conforme iterativa jurisprudência.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 4.ª câmara / 2.ª turma ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, para, nas preliminares, excluir do cálculo da multa as contribuições apuradas até a competência 11/2002, anteriores a 12/2002, com fundamento no artigo 173, I do CTN, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Rogério Lellis de Pinto, que vota em aplicar o § 4º, Art. 150 do CTN. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do cálculo da multa os valores relativos a auxílio-creche e recalcular a multa conforme a Lei 11.941/2009, para utilização do novo cálculo, caso seja mais benéfico à recorrente, nos termos do voto do relator.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão em 21/09/2011, fl. 414, e opôs embargos de declaração em 26/09/2011, fls. 415/418.

Foram apontadas nos aclaratórios as seguintes máculas:

a) no voto condutor do acórdão e na parte dispositiva há o encaminhamento pela exclusão da verba "auxílio-creche", todavia não há na conclusão do voto essa menção, afirmando-se ali que no mérito o recurso deveria ser desprovido;

b) o acórdão incorreu em erro de fato, posto que consta no voto do relator a afirmação de que a contribuinte "não nega que pagou aos seus empregados verbas a título de (...) prêmio assiduidade(...)". Tal afirmação está em dissonância com o contexto do recurso apresentado, haja vista que a verba em questão no entender da empresa é "Programa de Participação nos Resultados - PPR";

c) em razão do erro de fato acima apontado, o acórdão deixou de enfrentar as questões relacionadas à verba PPR;

d) deixaram de ser apreciados os fundamentos e os pedidos em relação aos seguintes pontos do recurso voluntário:

- relevação da multa;
- aplicação ao caso da Lei Complementar n.º 109/2001, para afastar a tributação sobre as contribuições para plano de previdência privada;
- cumprimento dos requisitos legais relativos à isenção dos valores pagos a título de plano de saúde;
- cumprimento dos requisitos legais relativos à isenção dos valores pagos a título de seguro de vida;
- erro no cálculo da multa, em razão da utilização de valores atualizados para a data da lavratura e não aqueles vigentes na data da infração;
- definição da multa em função do número total de segurados, quando deveria se ter levado em conta apenas a quantidade de trabalhadores relacionados à infração.

Ao final pede o conhecimento e acolhimento dos aclaratórios.

No exame de admissibilidade dos embargos, o ilustre Presidente desta Turma manifestou-se nos seguintes termos:

Auxílio-creche

De fato a fundamentação do voto condutor e a parte dispositiva do acórdão deixam claro que o colegiado entendeu pela exclusão da verba auxílio-creche da base de cálculo da multa, todavia, na conclusão do voto, quanto ao mérito, o encaminhamento é pela negativa de provimento ao recurso. Tal contradição enseja saneamento.

Portanto, observa-se que é procedente a alegação de contradição apontada nos embargos, devendo o processo retornar ao colegiado para o seu saneamento.

Prêmio absentismo/Programa de Participação nos Resultados - PPR

O recurso voluntário encontra-se às fls. 259/299, nos itens 81-102 o sujeito passivo alega que o que a verba que o fisco tratou como "prêmio absentismo" na verdade se tratava da participação dos empregados nos lucros e, partir dessa premissa, passou a argumentar pela não incidência de contribuição previdenciária sobre a verba, a qual estaria albergada pela isenção/imunidade prevista na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Observa-se que com relação as alegações da empresa para afastar a verba, o acórdão hostilizado não se pronunciou, o que representa omissão que merece ser saneada.

Omissões diversas

O pedido de relevação parcial da multa, constante nos itens 6-11 do recurso não foi enfrentado, assim como, a exclusão das parcelas pagas a título de contribuição para previdência privada concedida aos diretores (itens 104-117); plano de saúde de diretores e conselheiros (124-137); seguro de vida (140-150) e erros no cálculo da multa (170-176).

Assim, tendo sido constatada a existência das máculas acima apontadas, cabível o acolhimento dos embargos de forma a integrar o acórdão embargado, no sentido de que a prestação jurisdicional administrativa seja prestada na sua inteireza.

Como se vê, os embargos foram admitidos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

No entender deste relator, o juízo positivo e prévio de conhecimento dos embargos de declaração, pelo Presidente da Turma, não é definitivo, uma vez que nem o Regimento Interno deste Conselho - RICARF e nem o Código de Processo Civil contém qualquer disposição nesse sentido.

Em sendo assim, deve ser preservada a soberania da decisão colegiada, motivo pelo qual estão sendo novamente analisados os pressupostos de admissibilidade recursal.

Observa-se, nesse contexto, que os embargos são tempestivos e que foi objetivamente apontado o ponto que, no entender da embargante, deveria ser clareado, razões pelas quais o recurso deve ser conhecido, naquilo que já foi objeto de admissibilidade prévia.

2 Do auxílio-creche

Quanto ao auxílio-creche, a embargante afirmou que no voto condutor do acórdão e na parte dispositiva haveria o encaminhamento pela exclusão da verba, ao passo que não haveria na conclusão do voto essa menção. Ao contrário, na conclusão teria constado que o recurso estaria sendo desprovido.

Realmente, a conclusão do voto condutor do acórdão está em contradição com a sua fundamentação, com a sua ementa e com o resultado do julgamento.

Com efeito, a fundamentação foi no sentido de excluir a verba auxílio-creche da base de cálculo das contribuições e, conseqüentemente, da multa, como se vê na passagem abaixo reproduzida:

Entretanto, no que se refere aos valores pagos a título de auxílio-creche, em face da recente orientação jurisprudencial firmada sobre o assunto, nas Turmas da Segunda Seção deste Eg. Conselho, tenho que a pretensão recursal merece guarida, na medida em que não mais é exigível a comprovação dos gastos efetuados sobre esta rubrica para que possa o recorrente usufruir do benefício legal.

A ementa do voto é igualmente clara ao expressar a ideia de que o citado auxílio não deve integrar a base de cálculo do lançamento:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO CRECHE. O auxílio creche, concedido pelas empresas aos filhos de seus funcionários menores de 06 (seis) anos, a teor do art. 28, 9º, "m", da Lei 8., não integram o salário de contribuição, possuindo nítido caráter indenizatório, sendo dispensada a comprovação dos gastos efetuados conforme iterativa jurisprudência.

Por essa razão, o colegiado acordou, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base impositiva os valores relativos ao auxílio-creche:

No mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do cálculo da multa os valores relativos a auxílio-creche e recalcular a multa conforme a Lei 11.941/2009, para utilização do novo cálculo, caso seja mais benéfico à recorrente, nos termos do voto do relator.

Logo, a contradição entre a conclusão do voto e os demais elementos que o integram (ementa, resultado e fundamentação) deve ser eliminada, devendo a conclusão do voto ser retificada para ali constar o parcial provimento do recurso, para excluir do cômputo da multa os valores relativos ao auxílio-creche.

3 Do Prêmio absentismo/Programa de Participação nos Resultados - PPR

Em seu recurso voluntário, a empresa teria alegado que a verba que o fisco teria tratado como "prêmio absentismo" na verdade seria participação dos empregados nos lucros.

A partir dessa premissa, a contribuinte defendeu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a verba, a qual estaria albergada pela isenção/imunidade constante da alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

No entender da empresa, o acórdão embargado não teria se pronunciado sobre essa questão.

Ao fazer o exame de admissibilidade, o ilustre Presidente deste colegiado se manifestou nos seguintes termos:

Observa-se que com relação as alegações da empresa para afastar a verba, o acórdão hostilizado não se pronunciou, o que representa omissão que merece ser saneada.

É fácil concluir, mesmo num rápido exame, que os embargos de declaração têm potenciais efeitos infringentes, uma vez que a norma encimada exclui do salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, ao passo que o acórdão embargado adotou um conceito mais amplo

de remuneração, para nele incluir os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título e sob qualquer forma.

Pois bem.

No entender deste relator, o colegiado, sob outra composição e seguindo a fundamentação constante do voto do então relator Lourenço Ferreira do Prado, admitiu que o salário-de-contribuição seria extremamente amplo, para abarcar a totalidade dos rendimentos, pouco importando o título ou a forma pela qual eles seriam pagos, devidos ou creditados.

Isto é, ao adotar tal premissa, aquela composição do colegiado consequentemente excluiu a premissa sobre a qual se fundamentou o recurso voluntário.

Reverter tal fundamentação, em sede de embargos, poderia implicar modificação do acórdão de recurso voluntário em expediente que, como sabido, não tem a finalidade de modificar o conteúdo decisório, mas apenas de suprir omissão, esclarecer obscuridade ou eliminar contradição, observadas, evidentemente, as hipóteses em que tais providências inevitavelmente conduzem aos conhecidos efeitos infringentes.

No presente caso, insista-se, a alegação sobre a qual se fundamenta o recurso voluntário não seria capaz de, em tese, modificar a conclusão adotada por aquele colegiado, que compreendia o salário-de-contribuição como sendo mais amplo.

É bem verdade que este Conselho realmente entende que a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei, não integra a base de cálculo das contribuições, mas esta não foi a conclusão esboçada por aquele colegiado, sob outra composição.

Mas não é só.

Esse alegado erro de fato foi igualmente suscitado em sede de embargos opostos no PAF 13971.000771/2008-27, que abriga o lançamento das próprias contribuições. Ao julgá-los, o próprio relator, Dr. Lourenço Ferreira do Prado, votou nos seguintes termos:

Ademais, no que se refere ao erro de fato cometido pelo julgamento ora embargado, também não vejo como acatar as considerações levadas a efeito pelo embargante. Neste íterim, sustenta o mesmo que este se verificou na medida em que aquilo que a fiscalização chamou de 'prêmio absenteísmo/assiduidade', na realidade, corresponde aos valores pagos aos funcionários em decorrência do PPR (Programa de Participação nos Resultados), verba prevista pela própria legislação (art. 30 da Lei no 10.101/00, art. 28, § 9º, "j", da Lei no 8.212/91 e art. 7º, XI, da CF) como não sujeita às contribuições previdenciárias.

Todavia, conforme consta expressamente do relatório fiscal, o PPR fora adotado pela empresa somente em 2007, como forma de substituição dos pagamentos do prêmio absenteísmo/assiduidade, que ressalte-se, em anos anteriores tinha inclusive pagamentos mensais. Ainda sobre o assunto, há de se esclarecer que o lançamento somente fora efetuado até o ano de 2006, de modo que o implemento do PPR em 2007, sequer fora objeto do presente lançamento. Logo, não verifico

ter havido, sob este aspecto, qualquer erro de fato a ser reconhecido na presente oportunidade.

Logo, os embargos não devem ser acolhidos neste tocante.

4 Da previdência privada, do plano de saúde e do seguro de vida

Assim como já foi exposto acima, não subsistem as omissões apontadas neste tópico.

Para ilustrar, veja-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão:

No presente caso, não restam dúvidas que as verbas pagas pela empresa a título de participação dos administradores nos resultados, prêmio assiduidade, previdência privada, plano de saúde e seguro de vida não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91, devendo, portanto, serem incluídas no salário de contribuição.

Nos embargos opostos no PAF que abriga a obrigação tributária principal, assim se manifestou o relator:

Verifica-se que a argumentação de que o v. acórdão embargado fora omissa na análise da matéria de defesa argüida em sede de recurso voluntário não merece prosperar, na medida em que o v. acórdão embargado expressamente entendeu que todas as rubricas lançadas além do auxílio-creche, não se tratavam de rubricas previstas nas exceções previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91, de sorte que, por tal motivo, foram consideradas como salário-contribuição.

Ou seja, resta incontroverso que sobre a incidência ou não das rubricas que o ora embargante sustenta não ter se manifestado o acórdão, este de fato o fez, entendendo que todas encontravam-se inclusas dentre as componentes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Fato é que os embargos, a meu ver e sob este aspecto, pretendem obter a rediscussão da causa neste momento, o que é inadmissível de acordo com o artigo 65 do RICARF, senão pela interposição competente recurso cabível.

Em sendo assim, os embargos não devem ser acolhidos neste particular.

5 Da relevação da multa

Em seu recurso, o sujeito passivo reafirmou a tese de relevação da multa aplicada neste lançamento, fazendo-o nos seguintes termos:

6. Com base no Decreto nº 3.048/99 (art. 291, § 1º) e na IN SRP nº 3/05 (art. 656), a contribuinte pleiteou a relevação parcial da multa, o que não foi acatado pelo Acórdão recorrido. Neste ponto, a Recorrente entende que o Acórdão merece ser revisto.

7. Como atestam os documentos anexados à Impugnação (docs. nºs 4 a 15), a Recorrente apresentou GFIPs retificadoras

corrigindo parte das "omissões" apontadas pela fiscalização, devendo a multa correspondente ser relevada. As GFIPs foram retificadas para declararem, como fatos geradores de contribuição previdenciária, as remunerações pagas a autônomos no período de 03/2003 (inclusive) em diante, como relacionadas no Auto de Infração.

Essa questão foi resolvida pela DRJ, mas, ao julgar o recurso voluntário, o CARF realmente não a enfrentou, subsistindo, aí, a omissão que deve ser suprida.

No entender do acórdão de impugnação, a possibilidade de relevação proporcional da multa teria deixado de existir com a revogação do § 6º do art. 656 da IN MPS/SRP 3/05, pela IN MPS/SRP 23/07.

Pois bem.

A possibilidade de relevação da multa somente deixou de existir com a revogação do art. 291, § 1º, do Decreto 3048/99, pelo Decreto 6727/09. Ou seja, até 2009, havia a possibilidade de relevação da multa. Veja-se:

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

§1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.

§ 3º Da decisão que atenuar ou relevar multa cabe recurso de ofício, de acordo com o disposto no art. 366. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

Como este lançamento foi realizado em março de 2008, ainda era aplicável a relevação, de conformidade com o Decreto 3048/99, residindo a controvérsia em saber se é possível ou não a sua relevação de forma proporcional.

De início, cabe observar que o anexo "*Fatos Geradores Não-Declarados em GFIP - Multa Aplicada*", fls. 107 e seguintes, demonstra que a multa, em várias competências, foi de 100% sobre o montante da contribuição não declarada.

Ou seja, a penalidade infligida à recorrente também foi proporcional ao valor das contribuições, de tal forma que, num primeiro momento, já se vislumbra a possibilidade de relevação proporcional, na forma do Decreto regulamentar, mesmo porque toda penalidade deve guardar certa relação de proporcionalidade com a conduta reprovável.

Desta forma, e no entender deste relator, nem sempre é cabível a menção feita pelo acórdão de impugnação ao disposto no § 4º do art. 656 da MPS/SRP 3/05, e nem ao disposto no art. 647, pois tais dispositivos aludem à cada ocorrência, ou cada competência. Veja-se:

Art. 647. Nas situações abaixo, cada competência em que seja constatado o descumprimento da obrigação, independentemente do número de documentos não entregues na competência, é considerada como uma ocorrência:

Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto-de-Infração. (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)

§ 4º Para fins de atenuação ou relevação da penalidade pecuniária, considera-se cada ocorrência, conforme descrito nos arts. 646 a 648, uma falta.

Como já dito, a penalidade imposta ao sujeito passivo, em várias competências, foi de 100% da contribuição não declarada, de modo que a declaração da contribuição, ainda que parcial, resulta na sua exclusão da base de cálculo da penalidade.

Por outro lado, entende-se que a revogação do § 6º do art. 656 da IN MPS/SRP 3/05, pela IN MPS/SRP 23/07, não implicou, automaticamente, a possibilidade de relevação parcial da multa, mormente porque o art. 291, § 1º, do Decreto 3048/99, ainda estava vigente, dispositivo este que não fazia qualquer restrição.

Acrescente-se, ainda, como razões de decidir, a seguinte fundamentação constante do voto condutor do acórdão 2402-005.844, deste colegiado, relatado pelo então conselheiro Kleber Ferreira de Araújo:

Há de se salientar que regra de hermenêutica do art. 112 do CTN preconiza que deva se dar a interpretação da maneira mais favorável ao contribuinte, no que diz respeito a lei tributária que defina infrações, nas situações em que menciona, in verbis:

[...]

A expedição de atos normativas pela Administração Tributária deve ater-se à observância dos princípios da legalidade e da razoabilidade. Embora o Código Tributário Nacional estabeleça que a obrigação acessória decorre da legislação tributária (art.

113, § 2º), expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (atos normativos, decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades tributárias e convênios), não se deve perder de vista que sobrepairá sobre todo o sistema o princípio da legalidade.

Em comentário ao dispositivo, Luiz Alberto Gurgel de Faria enfatiza, na esteira da melhor doutrina, que apenas a lei formal poderia ser fonte de obrigação tributária acessória: [...]

A obrigação acessória decorre da 'legislação tributária' (§2º), o que há de ser interpretado em harmonia com a Constituição Federal. Com efeito, nos termos do art. 96 do CTN, a referida expressão 'compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes', de modo que, na concepção do legislador de 1966 (ano da promulgação do CTN), quaisquer desses atos poderiam instituir uma obrigação acessória.

Ocorre que, na Carta Magna em vigor, o princípio da legalidade foi reforçado' ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei' (art.5º, II), demonstrando que as obrigações acessórias hão de ser criadas através de lei, formal e materialmente considerada, advinda, portanto, do Poder Legislativo, cabendo aos decretos e demais normas complementares o papel de explicitar a lei, viabilizando a sua melhor forma de execução, quando necessário. Portanto, as obrigações tributárias acessórias, incluídas as possibilidades de atenuação ou relevação de multa, não podem ser criadas ou extintas via de atos normativas da Administração Tributária.

Vale transcrever, ainda, o seguinte julgado, de outro colegiado deste CARF:

[...]

RELEVAÇÃO DA MULTA.

Com supedâneo na legislação vigente à época do lançamento, impõe-se reconhecer o direito da contribuinte quanto à relevação da multa com relação a todas as faltas corrigidas até a decisão de primeira instância, inclusive as GFIPs corrigidas parcialmente.

(Número do Processo 36624.000801/2007-60, Contribuinte ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA, Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO e RECURSO VOLUNTÁRIO, Data da Sessão 05/12/2017, Relator(a) ANDREA VIANA ARRAIS EGYPTO, Acórdão 2401-005.146)

Como se vê, o suprimento da omissão implica a alteração do resultado do julgamento, a fim de que seja determinada a relevação proporcional da multa em relação às GFIPs retificadoras apresentadas, o que deverá ser apurado em sede de liquidação.

Em sendo assim, este relator entende que o voto deve ser retificado nos seguintes termos:

A sua ementa deve ser integrada pelo seguinte trecho:

RELEVAÇÃO DA MULTA.

Com supedâneo na legislação vigente à época do lançamento, impõe-se reconhecer o direito da contribuinte quanto à relevação da multa com relação a todas as faltas corrigidas até a decisão de primeira instância, inclusive as GFIPs corrigidas parcialmente.

A conclusão do voto deve ser integrada pela seguinte passagem:

[...] dar parcial provimento do recurso, para excluir do cômputo da multa os valores relativos ao auxílio-creche e determinar a relevação da multa até o limite da correção da infração, o que deverá ser apurado em sede de liquidação.

6 Dos erros de cálculo

O acórdão de recurso voluntário foi igualmente omissos em relação aos seguintes pontos suscitados em sede recursal:

171. Refutando pedido formulado pela empresa, o Acórdão recorrido assentou que a multa deveria ser aplicada de acordo com o valor base vigente na data da lavratura do Auto de Infração.

172. Ao assim decidir, entretanto, a Recorrente entende que o Acórdão recorrido acabou aplicando a legislação de forma retroativa.

*Com efeito, se alguma multa fosse devida (o que se considera somente para efeito de argumentação), deveria ser calculada pelo valor base aplicável na **data das supostas infrações**.*

*173. A Recorrente também não pode aceitar o Acórdão recorrido, no ponto em que este defende que o valor máximo da multa poderia variar em função do número **total** de funcionários da empresa.*

174. Ora, ao dispor que a multa varia em razão do número de segurados, o art. 284 do Decreto nº 3.048/99 e o art. 32 da Lei nº 8.212/91 certamente se referem aos segurados relacionados diretamente à suposta infração. E somente a eles!

Passa-se a suprir tais omissões.

O § 1º do art. 284 do Regulamento prevê que o valor mínimo será o vigente na data da lavratura do auto. Veja-se:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I- valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Por fim, tanto a lei como o Decreto estabelecem que o número de segurados a serem considerados para a aferição do multiplicador é o número total de segurados da empresa, e não apenas dos segurados diretamente relacionados à infração, tanto é assim que a multa independe do recolhimento das contribuições.

Logo, os embargos devem ser rejeitados neste tocante.

7 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER os embargos de declarações e ACOLHÊ-LOS PARCIALMENTE, inclusive com efeitos infringentes, nos termos da fundamentação.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator Designado

Embora concorde com o i. Relator em praticamente todas as questões objeto dos presentes aclaratórios, especificamente quanto relevação da multa aplicada em razão da suscitada correção das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP entendo de modo diverso.

Segundo a recorrente, foram apresentadas GFIP retificadoras informando as remunerações de trabalhadores autônomos para o período de 03/2003 em diante. Argumenta que a decisão de primeira instância administrativa, que concluiu pela impossibilidade de relevação parcial da multa, estaria em desacordo com o § 1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 e encontraria óbice no § 5º do art. 656 da Instrução Normativa SRP nº 3/2005, vigente à época da impugnação.

Para uma melhor análise da situação em debate, insta reproduzir o **caput** e o § 1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social – RPS, além do **caput** e §§ 1º 2º e 5º do art. 656 da Instrução Normativa SRP nº 3/2005:

REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do

prazo para impugnação.(Redação dada pelo Decreto n° 6.032, de 2007)(Revogado pelo Decreto n° 6.727, de 2009)

§1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

[...]

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP Nº 3/2005

Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto-de-Infração.

§ 1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:

I - formular pedido dentro do prazo de impugnação e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput;

II - for primário; e

III - não tiver incorrido em circunstância agravante.

§ 2º A multa será atenuada em cinquenta por cento, se o infrator tiver corrigido a falta no prazo referido no caput.

[...]

§ 5º A relevação ou a atenuação de que tratam os §§ 1º e 2º será aplicada sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houve correção da falta.

[...]

De acordo com o § 1º do art. 291 do RPS e com as demais disposições normativas relacionadas à matéria, a atenuação ou relevação da multa está sujeita à correção integral da falta, ainda que somente em relação a determinadas competências abarcadas na autuação. Entretanto, no presente caso, embora a recorrente aduza ter incluído em GFIP a remuneração de trabalhadores autônomos, o Auto de Infração diz respeito a diversas outras rubricas, em relação às quais inexistem evidências de sua inclusão na referida declaração.

Em relação ao argumento de que o § 5º do art. 656 da Instrução Normativa possibilitaria a relevação parcial por estabelecer que essa seria aplicada “*sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houve correção da falta*”, convém esclarecer que, embora isso seja possível, essa relevação parcial pressupõe, repise-se, que a GFIP de uma ou mais competências seja integralmente corrigida, o que não ocorreu no caso concreto.

Observe-se que, ao revés do que infere a embargante, a própria Instrução Normativa SRP nº 3/2005 esclarece que, em se tratando de GFIP entregue com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições social, cada competência em que seja constatado o descumprimento da obrigação corresponde a uma ocorrência. Senão vejamos:

Art. 647. Nas situações abaixo, cada competência em que seja constatado o descumprimento da obrigação, independentemente

do número de documentos não entregues na competência, é considerada como uma ocorrência:

[...]

III - GFIP ou GRFP entregue com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais.

[...]

Desse modo, face a ausência de indícios de que a embargante tenha corrigido integralmente qualquer das GFIP abrangidas na autuação, não vejo como acolher as razões recursais para relevar a multa aplicada, ainda que parcialmente.

Conclusão

Ante o exposto voto por acolher parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes, de modo a eliminar a contradição apontada, reconhecendo a exclusão, da base de cálculo da multa, somente dos valores relativos ao auxílio-creche.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho