



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007083/2008-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.340 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente JASSEN CILAG FARMACEUTICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. OMISSÃO E DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS OMISSOS. CFL 68. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À PRINCIPAL.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da multa aplicada os valores referentes à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga no ano de 2005 e que foi excluída nos processos das obrigações principais (19515.007088/2008-84, 19515.007085/2008-41 e 19515.000279/2009-04), e para que seja excluída da base de cálculo a parcela referente a Terceiros, bem como para que seja aplicada a penalidade mais benéfica, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 4/12/09. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial em menor extensão, apenas para aplicação da penalidade mais benéfica.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 126 a 140) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.123.726-2 (fls. 2 a 10), no valor de R\$ 75.293,40, por ter a contribuinte apresentado GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores (CFL 68).

Em razão do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal 0819000.2008.03997 foram lavrados mais 6 (seis) Autos de Infração (fls. 18).

Processo	AI DEBCAD	Obrigação	Lançamento	Valor
19515.007084/2008-04 (201)	37.123.727-0	Principal	Empresa	1.019.570,45
19515.007085/2008-41 (195)	37.123.728-9	Principal	Segurados	370.752,90
19515.007088/2008-84 (194)	37.123.729-7	Principal	Terceiros	268.795,83
<u>19515.007083/2008-51 (197)</u>	37.123.726-2	Acessória	CFL 68	75.293,40
19515.007080/2008-18 (198)	37.123.723-8	Acessória	CFL 35	25.097,54
19515.007081/2008-62 (203)	37.123.724-6	Acessória	CFL 38	37.646
19515.007082/2008-15 (199)	37.123.725-4	Acessória	CFL 59	2.509,78

Relatório Fiscal às fls. 20.

Impugnação às fls. 42 a 61.

A DRJ concluiu pela procedência do lançamento nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Constitui infração deixar de informar mensalmente por meio de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. Art. 32, IV da Lei 8.212/91.

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA - Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte.

Lançamento Procedente

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 08/09/2009 (fl. 143) e apresentou recurso voluntário em 05/10/2009 (fls. 145 a 162) sustentando: a) nulidade do auto de infração e violação dos princípios do contraditório e ampla defesa e; b) os valores pagos a título de PLR não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias – imunidade e não incidência.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, no entanto, entendo que deve ser parcialmente conhecido, conforme análise da matéria que segue abaixo.

Das alegações recursais

1. Preliminar de nulidade

O recorrente sustenta a nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ou seja, o descumprimento de requisito formal só gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente² – art. 5º, LV, CF.

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

Consta no Relatório Fiscal que instrui os três processos relacionados às obrigações principais, que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) foram considerados como salário de contribuição para fins previdenciários porque a verba foi paga em descumprimento dos requisitos exigidos em lei, a saber: a) inexistência de acordo prévio; b) falta de demonstração do cálculo das metas e; c) lançamentos mensais desses valores nos livros contábeis. A participação do sindicato na negociação da PLR não constituiu fundamento do lançamento. Quanto à identificação individual dos segurados, o Relatório Fiscal informa:

5.4. Foi considerada a planilha fornecida pela empresa (Planilha denominada Balancete 2003 a 2005), uma vez que planilha apresentada sob a denominação de PLR (*Participação nos Lucros ou Resultados*) está totalizada com valores inferiores aos citados no Balancete e DIPJ. Devido a impossibilidade de identificar nominalmente os beneficiários e os estabelecimentos, os fatos geradores considerados Salários de Contribuição foram lançados no CNPJ da matriz.

5.5. O Auto de Infração foi lavrado sem a identificação individual dos segurados (quantidade obtida no Sistema Informatizado) com a respectiva Remuneração, considerando os valores lançados no Balancete na competência dezembro de cada ano. Conforme Acordo de Participação nos Resultados para o ano de 2005, emitido em 04/12/2006, o pagamento no primeiro semestre ocorreu a título de Antecipação.

EXERCÍCIO	CONTA	DESCRIÇÃO	TOTAL
2003	00001200000	PLR MENSALISTA ESCRITÓRIO	251.207,54
2003	00001400000	PLR MENSALISTA DE FÁBRICA	577.763,34
2004	6151560101	PLR MENSALISTA ESCRITÓRIO	232.792,09
2004	6152520701	PLR MENSALISTA DE FÁBRICA	590.689,52
2005	6151560101	PLR MENSALISTA E ESCRITÓRIO	266.762,54
2005	6152520701	PLR MENSALISTA DE FÁBRICA	636.850,08

No lançamento da obrigação principal, a Decisão proferida pela primeira instância concluiu pela ausência de nulidade do lançamento nos seguintes termos:

4.2.1 Conforme foi esclarecido no relatório fiscal (fls. 24/34), o crédito constituído no lançamento em questão refere-se às contribuições destinadas a terceiras entidades (FNDE, SEBRAE, SENAI, SESI e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de "participação nos lucros ou resultados" em desacordo com a Lei 10.101/2000, nas competências de 12/2003, 12/2004 e 12/2005.

4.2.2. Nos vários discriminativos que fazem parte da Autuação, estão presentes todos os requisitos indispensáveis ao lançamento, que garantem todas as informações ao sujeito passivo para o exercício do seu direito à ampla defesa. No Discriminativo Analítico de Débito — DAD (fls. 05) estão elencados, competência por competência, as bases de cálculo, as contribuições apuradas (rubricas) e o valor apurado para cada competência (valores originários). No DSD- Discriminativo Sintético de Débito (fls. 06) estão discriminados, também competência por competência, o valor originário, o valor atualizado, o valor dos juros, a multa aplicada e o valor total devido.

4.2.3. Por outro lado, todos os dispositivos legais que fundamentam o lançamento, de acordo com a legislação atual e à vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, estão discriminados no Relatório de Fundamentos Legais do Débito — FLD (fls.08/011).

4.2.4. Desta forma, ao contrário do que foi alegado pela Impugnante, o Auto de Infração em questão foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 37, da Lei 8.212/91 e no art. 142 do CTN, possibilitando à Notificada o pleno exercício do seu direito de defesa, razão pela qual ficam afastadas as alegações de nulidade do lançamento.

Da análise do trecho acima transcrito se verifica que foram examinadas todas as questões necessárias e não há que se falar em nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação ou por infringência às formalidades exigidas.

No mesmo sentido assim já se pronunciou o CARF:

(...) AUSÊNCIA DE RELAÇÃO NOMINAL DE BENEFICIÁRIOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO A DEFESA. A ausência de relação nominal dos segurados empregados beneficiários do pagamento não é causa de nulidade do lançamento que alcança todos os segurados empregados a serviço da empresa. Não há prejuízo a defesa quando empresa tem conhecimento dos beneficiários através de suas próprias folhas de pagamento referente aos meses de apuração do tributo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. A Lei nº 10.101/2000 faculta às empresas anteciparem no mês mesmo exercício de apuração parcela da PLR, desde que ulteriormente compensadas e que não sejam pagas em periodicidade inferior a um semestre civil, ou pagas mais de duas vezes no mesmo ano civil. Recurso Voluntário Provido em Parte

(Acórdão nº 2301-005.024, Relator Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, publicado em 20/06/2017)

Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

2. Da obrigação acessória – CFL 68

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público³.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais”⁴.

O Auto de Infração DEBCAD nº 37.123.726-2 foi lavrado sob o fundamento de que a contribuinte apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores (CFL 68). Assim informa o Relatório Fiscal (fl. 20):

³ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO:

Por força do artigo 32, IV, parágrafo 5º. da Lei n. 8.212, de 24/07/1991, acrescido pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com art. 225, IV, parágrafo 4º. do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3048, de 06/05/1999, a empresa é obrigada a INFORMAR mensalmente através de GFIP - Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social (documento a que se refere à Lei 8.212/1991, art. 32, inc. IV, parágrafo 3º.) TODOS os fatos geradores das Contribuições Previdenciárias relativas a cada competência a que se refere.

Para as competências 12/2003, 12/2004 e 12/2005, verificou-se, durante a ação fiscal, que a empresa apresentou as GFIP omitindo os valores pagos a título de PLR (Participação nos Resultados), que estavam em desacordo com a Lei n. 10.101. Esses valores foram classificados como base de incidência pelos Autos de Infração apurados nesta Auditoria Fiscal, devendo estar informado em GFIP.

Deixou, portanto a empresa de declarar em GFIP, antes do início do Procedimento Fiscal, os valores pagos a seus segurados empregados, a título de PLR, caracterizado pelo fisco como Remuneração.

A omissão ou não inclusão de qualquer fato gerador de Contribuição Previdenciária na GFIP constitui-se infração (descumprimento de obrigação acessória) aos dispositivos legais mencionados acima, motivo pela qual a empresa está sendo autuada.

A Auditoria Fiscal constatou que os valores pagos pela empresa aos segurados são rubricas integrantes da Base de Cálculo para a Previdência Social. Não houve possibilidade de verificar os valores descontados destes segurados, a alíquota considerada foi de 8%, considerando a quantidade total de segurados do sistema informatizado. Foi considerada a planilha de Balancete apresentada pela empresa (na planilha de PLR apresentada constam valores inferiores aos declarados na DIPJ) e nesta não consta os estabelecimentos contemplados pelo PLR, portanto, os valores da Remuneração foram lançados na matriz.

As devidas Contribuições sociais estão sendo lançadas através dos Autos de Infração:

AIOP n. 37.123.727-0 - Empresa

AIOP n. 37.123.728-9 - Segurados

AIOP n. 37.123.729-7 - Terceiros

A empresa é obrigada a informar, mensalmente, os dados cadastrais de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto.

A base de cálculo desta multa corresponde a 100% da contribuição não declarada e, estando intimamente ligada à existência do crédito principal, só deve ser mantida se constatado que houve fatos geradores omitidos da GFIP.

Nos termos relatados, em razão do Mandado de Procedimento Fiscal 0819000.2008.03997, foram lavrados outros 6 (seis) Autos de Infração (fls. 35), sendo 3 deles relacionados à obrigações principais.

Processo	AI DEBCAD	Obrigação	Lançamento	Valor
19515.007084/2008-04 (201)	37.123.727-0	Principal	Empresa	1.019.570,45
19515.007085/2008-41 (195)	37.123.728-9	Principal	Segurados	370.752,90
19515.007088/2008-84 (194)	37.123.729-7	Principal	Terceiros	268.795,83
<u>19515.007083/2008-51 (197)</u>	37.123.726-2	Acessória	CFL 68	75.293,40
19515.007080/2008-18 (198)	37.123.723-8	Acessória	CFL 35	25.097,54
19515.007081/2008-62 (203)	37.123.724-6	Acessória	CFL 38	37.646
19515.007082/2008-15 (199)	37.123.725-4	Acessória	CFL 59	2.509,78

O julgamento proferido nos processos que tratam da obrigação principal constitui-se em questão antecedente ao dever instrumental e deve ser replicado no julgamento da obrigação acessória.

No julgamento dos processos relacionados à obrigação principal, concluí pelo parcial provimento dos três recursos voluntários para excluir os valores pagos a título de PLR no ano de 2005 da base de cálculo das contribuições lançadas.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido tão somente para que seja reduzida da base de cálculo do lançamento dos valores pagos a título de PLR no ano de 2005.

Nesse sentido:

(...) MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico.

(Acórdão nº 2201-008.783, Relator Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Publicado em 1º/06/2021)

Por derradeiro, tendo em vista as alterações com relação às multas de mora, de ofício e decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP, promovidas inicialmente pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, nos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212/91, aos quais foram acrescentados os arts. 32-A e 35-A, e considerando o disposto no artigo 106, II, "c", do CTN, a nova legislação, se mais benéfica ao contribuinte, poderá ser aplicada retroativamente aos processos não definitivamente julgados.

Assim, a multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o novo art. 32-A, II, da Lei nº 8.212/91, para fins de aferição da norma mais benéfica.

Com a nova legislação, restou estabelecido que, no caso de incorreções ou omissões, para efeito de cálculo, deverá ser considerado cada campo omitido ou incorreto, passando o contribuinte a sujeitar-se à pena de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas⁵.

⁵ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – 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), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da multa aplicada os valores referentes à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga no ano de 2005 e que foi excluída nos processos das obrigações principais (19515.007088/2008-84, 19515.007085/2008-41 e 19515.000279/2009-04), e para que seja excluída da base de cálculo a parcela referente a Terceiros, bem como para que seja aplicada a penalidade mais benéfica, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 4/12/09.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).