



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

Processo nº 35166.000007/2007-06
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2401-02.398 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente INSTITUTO OFIR LOIOLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2004

OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. INFRAÇÃO

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

ENTIDADES ISENTAS DO RECOLHIMENTO DA COTA PATRONAL. DISPENSA DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que a recorrente ostentasse a condição de entidade isenta quanto ao recolhimento das contribuições sociais, não estaria desobrigada do cumprimento das obrigações acessórias.

DECLARAÇÃO PARCIAL DOS FATOS GERADORES. RELEVAÇÃO DA MULTA NA PROPORÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DECLARADA.

Se o contribuinte, até a decisão de primeira instância, declarava parte dos fatos geradores omitidos na GFIP, merecia a relevação da multa na proporção das contribuições declaradas, desde que cumpridos os demais requisitos normativos.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial, para relevar a penalidade na proporção das contribuições declaradas e que se aplique a multa mais favorável ao contribuinte na comparação entre o cálculo efetuado de acordo com o art. 32-A, I da Lei n.º 8.212/1991 e aquele constante do auto de infração.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 35.703.886-0, para aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fl. 15:

A empresa em referência preencheu erroneamente o campo que se refere ao enquadramento da ocorrência na GFIP ocasionando recolhimento a menor com relação ao RAT especial (dos trabalhadores sujeitos a agentes nocivos prejudiciais a sua saúde ou a sua integridade física) para o período de 06/2003 a 07/2004.

A empresa também deixou de informar, na sua totalidade, através de GFIP/GRFP, a remuneração total paga aos seus segurados empregados declaradas em folha de pagamento para o período de(sic!)

Cientificado da autuação em 22/12/2004, o sujeito passivo apresentou impugnação alegando haver corrigido a falta e requerendo a relevação da penalidade.

O órgão de julgamento requereu a manifestação do fisco, para que fosse esclarecido o período relativo à falta de declaração em GFIP das remunerações constantes em folha de pagamento.

A auditoria manifestou-se, fl. 194, afirmando que houvera emitido novo Relatório Fiscal, haja vista que não se verificou a infração relativa a falta de declaração das remunerações dos segurados empregados. Foram ainda apresentadas tabelas indicando quais as ocorrências foram corrigidas pela empresa, fls. 197 e segs.

A empresa apresentou nova defesa alegando que retificou as GFIP e acostando os documentos que supostamente comprovariam a correção das faltas que deram ensejo ao AI. Afirma ainda que o procedimento de retificação foi aprovado pela Auditoria, quando esta procedeu a diligência fiscal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belém declarou improcedente a impugnação e indeferiu o pedido de relevação da multa, sob a justificativa de que não houve a retificação integral das informações (ver fls. 286/291).

Salientou-se ainda que no momento da extinção do crédito tributário deve a autoridade competente verificar a possibilidade de aplicação do art. 35-A, incluído na Lei n.º 8.212/1991 pela Lei n.º 11.941/2009, posto que a multa aplicada por essa sistemática pode ser mais benéfica ao contribuinte que aquela aplicada no presente AI.

O sujeito passivo atravessou petição de fl. 294, requerendo a juntada de documentos que comprovariam a correção da falta (ver fls. 295/742).

Na sequência foi apresentado recurso voluntário, fls. 743/750, no qual, após discorrer sobre as diversas alterações na sua personalidade jurídica e os fatos ocorridos no presente processo, alegou, em síntese, que:

a) o acórdão recorrido deve ser reformado, uma vez que não considerou a condição da recorrente de entidade filantrópica na época da autuação;

b) confectionou a retificação da GFIP conforme orientado pelo fisco, merecendo a dispensa da multa;

c) mesmo que não tenham sido saneadas todas as incorreções merece relevação parcial, de modo que se atenda aos ditames dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;

Ao final, pede a relevação da penalidade ou a aplicação de multa mais benéfica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

A condição de entidade filantrópica

Nos termos do Código Tributário Nacional – CTN, a condição de isenta não afasta do sujeito passivo a obrigação de cumprir as obrigações acessórias. Eis o que dispõe o Codex referido:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

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.

Nesse sentido, o fato da empresa ser ou não considerada entidade beneficente de assistência social, em nada interfere na sua obrigação de cumprir os deveres instrumentais instituídos no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos, como é o caso da norma que determina que os contribuintes informem a GFIP sem incorreções.

A relevação da penalidade

Analisando, por amostragem, a documentação acosta pelo sujeito passivo, a qual supostamente corrigiria a falta, pude notar que não houve a correção integral em todas as competências, tendo sido esse o motivo que levou o órgão recorrido a indeferir o pedido de relevação da penalidade. Conclui a DRJ que somente com a correção integral da falta poderia ser concedido o favor fiscal de dispensa da multa.

O sujeito passivo, todavia, contestou esse posicionamento, requestando pela relevação na proporção das contribuições declaradas.

Sobre esse tema, relevação da multa na proporção dos valores declarados, confesso que alterei meu posicionamento. Em julgamento realizado nessa Turma no dia 16/03/2011, fui vencido nessa questão, o que me levou a uma melhor reflexão sobre o assunto, tendo evoluído para o entendimento firmado no citado julgamento pela maioria da Turma. Nesse sentido, para justificar meu atual posicionamento, favorável a relevação da multa de forma parcial, mesmo para as ocorrências em que inexistiu a correção integral da falta, peço

licença para transcrever o voto vencedor naquela ocasião da lavra do Ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire (Acórdão n.º 2401-01.693):

Ouso divergir do ilustre relator na sua seguinte afirmação: “Alinho-me aos que entendem que a concessão do benefício da relevação da penalidade por descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, hoje fora do nosso ordenamento, pressupunha a integral correção de cada ocorrência.”

Anteriormente, até o advento da IN SRP n.º 23/2007, a legislação previa a possibilidade de relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados (art. 656, § 6º da IN SRP n.º 3/2005):

Art. 656. (...)

(...)

§6º Na hipótese do inciso III do caput do art. 647, a entrega pelo autuado de GFIP informando parte dos fatos geradores omitidos na competência implicará a atenuação ou a relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados, exceto: (REVOGADO PELA IN SRP n.º 23/2007)

I os fatos geradores não relacionados no Relatório Fiscal;

II a diferença entre o valor total relativo à contribuição não declarada e o limite máximo estabelecido para a aplicação da multa.

Ocorre que esta alteração, decorrente da revogação do aludido dispositivo normativo, não decorreu de alteração legal e sim de interpretação.

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:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

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 sobrepaira 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: (Código Tributário Nacional Comentado, Coord. Vladimir Passos de Freitas, 3a ed., Ed. RT, pp. 551552)

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 não 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 normativos da Administração Tributária.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para relevar a multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados em GFIP.

É como voto.

Diante dessas considerações, a multa para as competências em que houve correção parcial da falta deve ser relevada na proporção das contribuições previdenciárias declaradas na GFIP.

Aplicação da multa mais benéfica

O pedido de aplicação da multa mais benéfica merece acatamento. É que ocorreu alteração do cálculo da multa para esse tipo de infração pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Nessa toada, devo verificar se a multa calculada conforme a legislação é mais benéfica ao sujeito passivo, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quando havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

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).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

(...)

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996¹ prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, e se tendo em conta que a no julgamento do processo n.º 37338.000294/2005-91, efetuado a minutos atrás, concluímos que as contribuições eram indevidas, deve-se lançar mão do art. 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991 para aferir a multa pela legislação vigente.

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Nesse sentido, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão, após relevar a multa na proporção das contribuições declaradas, verificar que se o valor remanescente deve prevalecer ou se a penalidade aplicada com esteio no art. 32-A é mais benéfica. Ressalte-se que esse comparativo deve ser efetuado competência à competência, considerando-se ainda o piso previsto no inciso II do § 3.º do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, correspondente a R\$ 500,00 por competência.

Conclusão

Voto então pelo provimento parcial do recurso para relevar a penalidade na proporção das contribuições declaradas e que se aplique a multa mais favorável ao contribuinte na comparação entre o cálculo efetuado de acordo com o art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/1991 e aquele constante do auto de infração.

Kleber Ferreira de Araújo