



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

Processo nº 10510.004878/2008-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.289 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente FUNDAÇÃO DE APOIO À EDUCAÇÃO E AO DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DE SERGIPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DA AUTUAÇÃO.

É válida a autuação quando não se configura óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE PERÍCIA. OITIVA DE TESTEMUNHAS. DESCABIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

Não é conhecido o pedido de perícia desacompanhado de indicação do perito, dos motivos do pedido e da formulação dos quesitos.

É indeferido o pedido de oitiva de testemunhas não fundamentado.

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. TRIBUTAÇÃO.

Incide contribuição previdenciária sobre o pagamento feito a contribuintes individuais pela prestação de serviços à empresa.

Não há isenção sobre os pagamentos feitos a título de bolsa de ensino, pesquisa e extensão quando o pagamento corresponde a uma contraprestação.

JUROS DE MORA.

A matéria relativa aos juros de mora é estranha ao processo, motivo pelo qual não cabe ao CARF sobre ela se manifestar, sob pena de incorrer em decisão *extra petita*.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a relatora. Apresentará voto vencedor o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Redator Designado

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 15-19.427 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Salvador-BA, fl. 436-452, com ciência ao sujeito passivo em 25/06/2009, fl. 472 que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) lavrado sob o Debcad nº 37.157.742-0, com ciência ao sujeito passivo em 29/09/2008, f. 3.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 15-23, e anexos, o AIOA trata de aplicação de penalidade por infração ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 c/c art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em razão da conduta de a empresa ter apresentado Guia de Recolhimentos do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP) no período de 01/01/2004 a 31/12/2004, com omissão dos pagamentos feitos em desacordo com a legislação, a título de bolsas de estudo, de pesquisa, de extensão ou de estágio, e a outros títulos, feitos aos segurados contribuintes individuais relacionados no Anexo I, fl. 26-34. Conforme consignado no relatório fiscal, os fatos geradores foram agrupados por levantamentos, conforme abaixo:

27. Levantamento CST - Consultoria em saúde e segurança do trabalho. A FUNCEFET apresentou termo de contrato entre o prestador, Sr. Ronnie da Silva Ferreira, e a FUNCEFET para realização de serviço de consultoria. Além da natureza do serviço não ser complementação de aprendizagem, não houve a necessária interveniência de instituição de ensino.

28. Levantamento ENS — Ensaio de banda de música. Trata-se de valores pagos ao Sr. Humberto Nunes de Menezes a título bolsa pelo serviço de treinamentos e ensaios de banda de música e banda marcial.

28.1. Embora o diretor executivo da FUNCEFET tenha informado verbalmente a esta fiscalização que se tratou de bolsa de estágio, não foi apresentado o correspondente termo de compromisso de estágio ou outro documento equivalente.

29. CTC — Consultoria técnico-científica: projeto que teve como objetivo o desenvolvimento de sistema de "inspeção e fiscalização dos sistemas de medição de petróleo e gás natural de Sergipe e Alagoas" realizado pela Agência Nacional de Petróleo. De acordo com o instrumento contratual de nº 4.114/01 — ANP- 015016, trata-se de um contrato de prestação de serviços de consultoria.

29.1. Na esteira deste projeto, a FUNCEFET firmou contrato de concessão de bolsa para os senhores Jorge Luiz Sotero de Santana e Gustavo José Cardoso Braz, atendendo aos requisitos do Projeto de Pesquisa PROINPT nº. 01-02/2002-1, intitulado "Identificação de parâmetros determinantes no cálculo das incertezas verificadas na medição fiscal de petróleo e gás natural e investigação das principais características da

integridade estrutural das estações de medição de petróleo e gás natural".

29.2. Este trabalho teve como objetivo "desenvolver algoritmos para análise de sistemas de medição em instalações de petróleo e gás natural" e previu a ANP como uma das principais interessadas no desenvolvimento da tecnologia.

Outros contribuintes individuais:

30. Além dos contribuintes individuais que a empresa expressamente reconhece como tal e daqueles que perceberam bolsas acadêmicas, foram identificados outros segurados desta categoria, segundo levantamentos a seguir identificados:

30.1. Levantamento JUR — Assessoria jurídica , referente à prestação de serviços jurídicos pelo Sr. Sérgio Maurício Cardoso;

30.2. Levantamento EXM — Exames e seleções , alusivo à prestação dos serviços necessários para a realização de exames e seleções pela FUNCEFET, tais como preparação de provas, sua correção, coordenação, fiscalização e vigilância nos dias de prova.

O cálculo da multa foi demonstrado no Anexo II - Totalização das contribuições não declaradas em GFIP e da multa total aplicada, f. 35.

A autuada apresentou impugnação tempestiva abrangendo as matérias do lançamento. A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário lançado. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração prevista na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32, inciso IV e parágrafo 5º acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, a empresa apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO SUJEITO PASSIVO.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (Alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN).

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa, por obscuridade do lançamento. O Relatório Fiscal e os anexos do AI trazem informações seguras e detalhadas, contendo a identificação do autuado, o dispositivo legal infringido, o valor e o dispositivo legal da multa aplicada, bem como o local, a data e a hora de sua lavratura.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF. CONTAGEM DO PRAZO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NOTA TÉCNICA PGFN/CAT Nº 856/2008. INOCORRÊNCIA.

É inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, consoante entendimento esposado pela Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, publicada no DOU de 20/06/2008.

Nos termos da Nota Técnica PGFN/CAT nº 856, de 01 de setembro de 2008, para a contagem do prazo decadencial em relação a descumprimento de obrigações acessórias deve ser utilizado o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/2005) e a sua efetiva realização (ciência da autuação em 09/2008), não transcorreu prazo superior a 5 (cinco) anos, não se sustentando a alegação de decadência argüida na peça de impugnação.

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A isenção de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida na Lei n.º 8.958, de 1994, não se aplica quando os resultados importem em mera contraprestação de serviços.

BOLSA DE ESTÁGIO. INTERVENIÊNCIA OBRIGATÓRIA.

A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória da instituição de ensino.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER DO AGENTE FISCAL.

O agente fiscal tem, por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei 3.688 de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o dever de formalizar Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de crime de ação penal pública incondicionada ou contravenção penal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, função esta

que pertence ao Poder Judiciário, enquanto não expurgada do ordenamento jurídico, a norma tem presunção de constitucionalidade, motivo pelo qual cabe à autoridade fiscal cumprida, já que exerce atividade administrativa plenamente vinculada.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

OITIVA DE TESTEMUNHAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. *É incabível o pedido para depoimento pessoal e oitiva de testemunhas, no âmbito da primeira instância do contencioso administrativo Fiscal, por falta de previsão legal para a realização de audiência de instrução.*

Em 09/07/2009, o sujeito passivo, representado por advogado com instrumento de mandato juntado aos autos do processo nº 10510.004874/2008-03, interpôs recurso, f. 456-483, apresentando suas alegações, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são, em síntese:

Em preliminar, alega invalidade do lançamento por cerceamento de defesa, argumentando que a descrição da infração não é clara, não há correlação compreensível dos fatos relatados com as planilhas de cálculos das contribuições, não há demonstração da composição da base de cálculo, o que não permite saber como o fiscal chegou aos valores lançados. Sustenta que é praticamente impossível distinguir o objeto dos autos de infração lavrados nessa ação fiscal, especialmente porque o período fiscalizado é o mesmo e o Relatório Fiscal das autuações é cópia fiel um do outro.

Argumenta, ainda, que recebeu todas as peças de lançamento em um *Compact Disc* (CD), o que inviabilizou a leitura, a compreensão e a análise do Auto de Infração no prazo para apresentação da defesa, ressaltando que não está obrigada a ter instalado nos seus computadores os programas específicos para leitura dos arquivos digitais.

Entende que a penalidade aplicada não está discriminada com clareza, o que não é suprido por uma vasta relação de normas jurídicas.

No mérito, esclarece que seu objetivo social é captar e gerenciar recursos financeiros através de convênios com entidades públicas e privadas, destinados à implementação de projetos de pesquisa e extensão realizados pela Universidade Federal de Sergipe com a participação de seus professores/pesquisadores, exclusivamente para a consecução das finalidades esboçadas no projeto para o qual foram escolhidos.

Portanto, afirma que não há subordinação jurídica nem vínculo empregatício entre a recorrente e os professores/pesquisadores porque esses profissionais não desenvolvem a atividade-fim da recorrente. A inexistência de vínculo empregatício nesses casos está expressamente prevista em lei, art. 4º, § 1º da Lei 8.958/94, e tem sido confirmada sua aplicação pelos tribunais pátrios, conforme ementas transcritas.

Alega que a multa aplicada, equivalente a 100% do valor do tributo é desproporcional e desarrazoada, o que desvirtua a natureza meramente punitiva da multa.

Suscita a ilegalidade da cumulação do índice de correção monetária, com juros de mora de 1% e com a taxa Selic.

Ao final, requer:

A declaração da nulidade do auto de infração ou o reconhecimento da improcedência do lançamento, ou, subsidiariamente, a redução da multa para o percentual de 24%, e, ainda, a exclusão dos juros de mora de 1% ao ano do cálculo de atualização do crédito fiscal, mantendo-se apenas a Taxa SELIC.

Protesta por todos os meios de prova, inclusive a realização de perícia, e, especialmente a testemunhal.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de Invalidade do Lançamento

O relatório fiscal contém a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica da autuação, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores.

No Anexo I estão identificados pelo nome os beneficiários dos pagamentos que deixaram de ser incluídos em GFIP e há indicação da data do pagamento, do valor pago e a descrição do serviço prestado e no Anexo II está demonstrado o cálculo da multa aplicada.

O auto de infração, em síntese, permite à interessada conhecer a motivação fática e jurídica do lançamento, permitindo-lhe defender-se plenamente.

A argumentação genérica de que há obscuridade na demonstração dos fatos e na demonstração do cálculo da multa não é suficiente para macular o lançamento, assim como não se presume o prejuízo à defesa causado pelo recebimento do auto de infração em meio magnético, cabendo à interessada demonstrar o efetivo prejuízo.

A nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme se extrai do art. 55 da lei 9.784/99, *contrario sensu*:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Concluo que o lançamento contém os requisitos mínimos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade invocada.

Mérito

Pedido de Produção de Provas. Prova Pericial. Oitiva de Testemunha

Conforme determina o § 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72, a juntada de documentos após a impugnação, por ser excepcional, deve ser justificada com base em pelo menos um dos motivos previstos em seu § 4º, que, em síntese, remete à ocorrência de força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição de fatos ou fundamentos novos:

Art. 16 (...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Não ficou demonstrada a ocorrência das hipóteses autorizadoras para juntada de provas documentais.

Também não está fundamentado o pedido de prova pericial e testemunhal.

A prova pericial presta-se a esclarecer pontos duvidosos que exijam conhecimentos especializados e não para substituir o ônus do sujeito passivo, relativamente à produção de provas que, por sua natureza, já poderiam ter sido juntadas aos autos no momento da apresentação da impugnação.

Ademais, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), em seu art. 16, § 1º (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º) estabelece que se considera não formulado o pedido de perícia não fundamentado e sem indicação do nome, endereço e qualificação profissional do perito.

Na mesma linha, não foi fundamentado o pedido de oitiva de testemunhas, cuja prova, salvo demonstração em contrário, é prescindível, pois a matéria em litígio, por sua natureza, prova-se por documentos.

Em síntese, rejeito o pedido de produção de provas nessa fase processual.

Bolsa de Ensino, Pesquisa e Extensão. Tributação

A recorrente contesta a autuação afirmando que os pagamentos realizados têm natureza de bolsa de ensino, pesquisa e extensão, regulada pela Lei 8.958/94, sobre os quais não haveria incidência de contribuição previdenciária.

A Lei 8.958/94 autoriza as Instituições Federais de Ensino Superior (IEF) e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, a celebrar convênios e contratos com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos, e disciplina as relações daí decorrentes:

Art. 1º As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, de que trata a [Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004](#), poderão celebrar convênios e contratos, nos termos do [inciso XIII do caput do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993](#), por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos. [\(Redação dada pela Lei nº 12.863, de 2013\)](#)

O art. 4º dessa lei autoriza a participação, sem vínculo empregatício, de servidores das IFES e demais ICTs nas atividades realizadas pelas fundações, relacionadas ao apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão, mediante concessão de bolsas de ensino, pesquisa e extensão:

Art. 4º As IFES e demais ICTs contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta Lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais. [\(Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010\)](#)

§ 1º A participação de servidores das IFES e demais ICTs contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta Lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento. [\(Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010\)](#)

A fiscalizou identificou pagamentos feitos a este título pela recorrente a diversos profissionais e tributou a prestação de serviço sem vínculo empregatício, o que está de acordo com o disposto no art. 4º § 1º da Lei 8.958/94, enquadrando-os na categoria de segurados contribuintes individuais de que trata o artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99.

Esse dispositivo da Lei 8.212/91 prevê a incidência de contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos trabalhadores sem vínculo empregatício que prestem serviços à empresa, de modo que, somente não ocorreria incidência de contribuição previdenciária se ao pagamento não correspondesse uma contraprestação.

Aliás, este é o fundamento para isenção do imposto de renda pessoa física sobre os valores recebidos a título de bolsas de estudo e de pesquisa, em sentido próprio, conforme art. 26 da Lei 9.250/96:

Documento assinado digitalmente por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS em 22/01/2015 às 14:07:20 nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 26. Ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

Visto isso, passo à análise individualizada dos contratos juntados aos autos, a fim de identificar a natureza dos valores envolvidos.

a) Prestação de serviço de consultoria em saúde e segurança do trabalho: contrato de concessão de bolsa de pesquisa e extensão referente ao programa de incentivo à produção intelectual tecnológica — PROINPT, de 02/04/2004, f. 92-93, repetido às fl. 73-74, celebrado entre a FUNCEFETSE e RONNIE DA SILVA FERREIRA.

A autuação trata da omissão em GFIP das remunerações pagas pela recorrente a Ronnie da Silva Ferreira, pela prestação de serviço de consultoria em saúde e segurança do trabalho.

No contrato apresentado não há descrição das atividades desempenhadas pelo contratado.

Trata-se de contrato celebrado entre a recorrente e o prestador do serviço sem qualquer relação com as atividades do art. 1º da Lei 8.958/94, cuja remuneração, portanto, não se enquadra como bolsa de ensino, pesquisa e extensão.

b) Prestação de serviço de consultoria técnica: contrato nº 4.114/01 — ANP-01501 de prestação de serviços de consultoria técnica que entre si celebram a Agência Nacional do Petróleo — ANP, a Escola Técnica Federal de Sergipe (ETFSE), com a interveniência da FUNCEFETSE, de 02/02/2002, f. 75-83.

A autuação também trata da omissão em GFIP das remunerações pagas pela recorrente a Jorge Luiz Sotero de Santana, Gustavo José Cardoso Braz e Marcos Pedro Ferreira, pela prestação de serviço de consultoria técnico-científica.

O contrato foi celebrado entre a ANP, na condição de contratante, e a ETFSE, como contratada para prestação de serviço de consultoria à contratante, tendo por objeto “*realizar serviços de consultoria técnica, visando proceder a inspeção nos sistemas de medição de petróleo e gás natural e nas instalações e produção nas áreas objeto de concessão, na região do Nordeste do Brasil, com atuação nos estados de Sergipe e Alagoas*”.

O contrato tem como objetivos específicos (item 3 do projeto de pesquisa):

- *Desenvolver técnicas de verificação prévia de sistemas de medição de vazão nas instalações de produção de petróleo e gás natural;*
- *Desenvolver técnicas de verificação das instalações de produção de petróleo e gás natural;*
- *Desenvolver projetos na área de calibração de instrumentos;*
- *Desenvolver técnicas de medição de propriedades de fluidos em circuito multifásico;*

- *Elaboração de uma metodologia de cálculo de incertezas aos processos pesquisados.*

De acordo com o contrato, constitui obrigação da contratante (ANP) o pagamento do valor contratado (cláusula 7ª), incluindo a remuneração dos serviços de consultoria, sendo o pagamento realizado por intermédio da autuada, na condição de interveniente FUNCEFETSE (cláusula 9ª).

Para execução deste contrato foi elaborado projeto de pesquisa, f. 88-95, e foram celebrados dois contratos de concessão de bolsa de pesquisa e extensão entre a FUNCEFETSE e os prestadores de serviço Gustavo José Cardoso Braz e Jorge Luiz Sotero de Santana, f. 84-87, repetidos às fl. 242-248.

Consta dos autos Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida pela recorrente em 30/01/2004, no valor de R\$ 27.400,00, referente a serviços prestados à ANP, vinculados a este contrato, f. 96.

Esses documentos evidenciam que os pagamentos aos profissionais contratados pela FUNCEFETSE não foram feitos a título de doação, exclusivamente para que os contratados realizassem estudo ou pesquisa, mas sim, como contraprestação pela prestação dos serviços de consultoria técnica, devendo, portanto, ser informados em GFIP, nos termos da autuação.

c) Prestação de serviços em Cursos de Educação Profissional: CONVÊNIO DE MÚTUA COLABORAÇÃO PARA A REALIZAÇÃO DE CURSOS DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL DE NÍVEL TÉCNICO PARA A INDÚSTRIA DO PETRÓLEO E GÁS NATURAL – Convênio PRH-ANP/MEC-Técnico nº 43, datado de 11/10/2001, celebrado entre a Agência Nacional de Petróleo – ANP e a Escola Técnica Federal de Sergipe – ETFS, fl. 226-239.

Este convênio tem por objetivo “*regular as condições e responsabilidades dos partícipes com a realização do Programa Institucional de Cursos(s) de Educação Profissional de Nível Técnico para a Indústria do Petróleo e Gás Natural (doravante designado “Programa”), a ser executado pela Conveniente conforme Plano de Trabalho constante do Anexo I, parte integrante do presente Convênio*” (cláusula 1.1):

Constam também dos autos as fichas dos beneficiários do referido convênio, na modalidade “bolsa de técnico”, e “bolsa de coordenação”, fl. 351-429, que são as seguintes pessoas:

Bolsistas beneficiários
Ailler Fontes Dias
Alexandre Azevedo Dutra
Alisson Leal Rocha
Alisson Matos de Santana
Ana Paula dos Santos Cruz
Anderson Azevedo de Souza
Anderson Lucas Mascarenhas
Asley Patric de Jesus Carvalho
Carlos Fernando Dias dos Santos
Carlos Mateus Santos Freire
Cleberton Vieira de Oliveira
Cristiano Francisco Cruz de Menezes
Daniel Fernando Santos Costa
Diógenes Santos Santana

Doc. 2015-015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 22/08/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10510.004878/2008-83
Acórdão n.º 2402-004.289

S2-C4T2
Fl. 497

Edinho de Souza Santos
Edson dos Santos Alcantara
Eduardo Ferreira dos Santos Junior
Eliano da Silva Oliveira
Emerson Diaz Nascimento
Emerson dos Santos Bispo
Fabiano Barbosa Bomfim
Fabiano Santos Andrade
Fábio José Aquino Soledade
Fábio Santos Nascimento
Flavia Rejanne Freitas Ramos
Genisson Mnelo Santos
George Luis Emiliano da Silva
Gideon dos Santos Correia
Gleison Oliveira Santos
Helder Santos Machado
Ivaldo Vieira da Rocha
Ivan dos Santos Silva
Jasiel Santos Alves
Jean Ramos Fonseca
Jefferson José Reis Nunes
Joab Matos Braz
João Henrique dos Anjos Lenik
João Marques dos Santos Filho
João Ricardo Mazeo de Souza
Joe Igor de Oliveira
Jorge Alberto da Silva Melo
José Nunes dos Santos Junior
José Raimundo Felix Souza
José Robson Nobre dos Santos
José Wilson Sousa Silva
Joseli de Santana Santos
Juliana Ribeiro da Silva
Julio Cesar dos Santos
Klevio Oliveira Souza
Lidiane Xavier de Oliveira
Luciano Santos Santana
Marcelo de Mendonça Santos
Márcio André Silva Jesus
Marcos Antonio Araujo de Oliveira
Marcos Antonio Silva de Barros
Marcos de Oliveira Santos
Marcos Vieira da Rocha
Moises Franciscos dos Santos
Natan Alves dos Santos
Raimundo Correia Dantas Neto
Raul de Gois Oliveira
Ricardo Teixeira dos Santos
Richardson Gois do Carmo
Robson Calazans dos Santos
Ronnie da Silva Ferreira
Rosana Ferreira Alves Santos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sheila Roberta Santos Barbosa
Simone do Nascimento Lisboa
Thais Matias Dantas
Thiago Lima Borges
Thiago Silva de Araújo
Valter Luis Fernandes de Sales
Viviane Santos Barreto
Walden Alexey Sá Azevedo
Walter Antonio Brasil Bomfim
Yves Marques Ferreira

Os documentos juntados não são eficazes para comprovar o pagamento de bolsas de ensino, pesquisa e extensão aos profissionais identificados no auto de infração (Anexo I), os quais não estão elencados dentre os bolsistas beneficiários do programa, acima relacionados, com exceção do profissional Valter Luis Fernandes de Sales.

Além disso, a recorrente não faz parte do convênio apresentado, que foi celebrado entre a Agência Nacional de Petróleo – ANP e a Escola Técnica Federal de Sergipe – ETFS, com interveniência do Ministério da Educação e Cultura – MEC, de modo que não restou comprovado o nexo entre o programa de que trata o convênio e os pagamentos feitos pela recorrente.

Em suma, não ficou comprovado que os pagamentos aos profissionais contratados pela FUNCEFETSE foram feitos a título de doação, exclusivamente para que os contratados realizassem estudo ou pesquisa, mas sim, que foram realizados como contraprestação pela prestação dos serviços técnicos, devendo, portanto, ser informados em GFIP, nos termos da autuação.

d) prestação de serviço de treinamento e ensaio de banda de música, serviço de fiscalização, vigilância, decoração, recepção e coordenação em exame de seleção e serviço de assessoria jurídica e de contador

A autuação também se refere à omissão em GFIP das remunerações pagas pela recorrente aos profissionais que lhe prestaram serviços de treinamento e ensaios de banda de música e banda marcial, de fiscalização, vigilância, decoração, recepção e coordenação em exame de seleção, de assessoria jurídica e de contador.

A fiscalizou entendeu que esses profissionais prestaram serviços à recorrente sem vínculo empregatício, enquadrando-os na categoria de segurados contribuintes individuais de que trata o artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99.

Esse dispositivo prevê a incidência de contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos trabalhadores sem vínculo empregatício que prestem serviços à empresa, de modo que, somente não ocorreria incidência de contribuição previdenciária se ao pagamento não correspondesse uma contraprestação.

Embora a recorrente alegue que esses pagamentos têm natureza de bolsa de ensino, pesquisa e extensão, deixou de apresentar os contratos correspondentes e demais documentos comprobatórios de sua alegação.

Ao contrário, os recibos, folhas de pagamentos e demais documentos anexados ao relatório fiscal, f. 97-166, demonstram que os pagamentos aos profissionais contratados pela FUNCEFETSE não foram feitos a título de doação, exclusivamente para que

os contratados realizassem estudo ou pesquisa, mas sim, como contraprestação pela prestação de serviços, devendo, portanto, ser informados em GFIP, nos termos da autuação.

Multa

A multa foi aplicada com base na legislação de regência, cujos dispositivos legais estão citados no relatório fiscal, sendo que a vigência desses dispositivos legais não pode ser negada pelo CARF com base em alegação de afronta a princípio constitucional da vedação ao confisco, por força do enunciado da Súmula CARF nº 02, de observância obrigatória:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Entretanto, com a edição da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, que alterou profundamente o regime de multas em matéria previdenciária, cabe aplicação da multa nova, caso mais benéfica.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91¹, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o

¹ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário - notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009²) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009³).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento de débito nos casos de ii) falta de declaração ou de iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: para a primeira, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁴; para a segunda, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96⁵.

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

² Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

³ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁴ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁵ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste; no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

O revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32 inciso IV §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991,,

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010). Assinado digitalmente em

10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR

VIEIRA GOMES

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

No caso concreto, o relatório fiscal de aplicação de multas revela que foi aplicada a multa do art. 32, IV, § 5º do RPS/99.

Entendo que a apuração da multa mais benéfica deve levar em consideração o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito.

Ficou consignado nos autos que a multa mais benéfica será calculada de acordo com a sistemática aqui apontada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Diante disso, ratifico a sistemática da multa aplicada.

Juros de Mora

A questão dos juros de mora é matéria estranha ao processo, pois no auto de infração não foram aplicados juros de mora, de modo que este CARF está desautorizado a se manifestar sobre a matéria, sob pena de se incorrer em decisão *extra petita*, ferindo o princípio do contraditório.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis.

Voto Vencedor

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator Designado

Multa aplicada

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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:

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

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.

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Código Tributário Nacional:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se

estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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

*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.*

§ 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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

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

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoraram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto,

desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

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

§1ºA 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.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes.