



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.002626/2008-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.999 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente FUNDAÇÃO DE APOIO A TECNOLOGIA E CIÊNCIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2007

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ALEGAÇÕES DE VÍCIOS NA EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar na existência de vícios quando o MPF está revestido dos requisitos para a sua emissão, cujas prorrogações respeitaram o lapso de sessenta dias estabelecido pela legislação de regência. Além do mais o MPF não tem o condão de outorgar nem suprimir a competência legal da autoridade tributária para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento de ofício, constituindo-se em mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória.

PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MODIFICAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

É vedado à autoridade tributária adotar novos critérios jurídicos de forma retroativa para revisar lançamento já efetuado contra determinado sujeito passivo, hipótese, contudo, que não restou demonstrada pelo acervo documental carreado aos autos.

CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS. BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). RETIFICAÇÃO APÓS A CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. INCLUSÃO DOS FATOS GERADORES OMITIDOS OBJETO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

No âmbito do contencioso administrativo fiscal não é lícito ao sujeito passivo adotar comportamento contraditório, devendo pautar seus argumentos de defesa de forma coerente para todos os autos de infração lavrados pela fiscalização. A retificação da GFIP após a ciência do auto de infração, com a inclusão dos fatos geradores omitidos, expressa a anuência do sujeito passivo com o lançamento da obrigação principal, notadamente a incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de ensino, pesquisa e de inovação tecnológica pagas aos pesquisadores e demais beneficiários.

PENALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Para efeitos da retroatividade benigna em matéria de penalidade no lançamento de contribuições previdenciárias, com aplicação da multa mais favorável ao autuado, o cálculo será efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), através do Acórdão nº 10-21.495, de 23/10/2009, cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 980/1.002):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2007

Auto de Infração nº DEBCAD 37.180.629-1

1. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal constitui simples elemento de controle da Administração, de sorte que eventual irregularidade nele detectada não enseja a nulidade do AI lavrado por Auditor-Fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória.

2. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. O exame de documentos que não foram solicitados em procedimento fiscal anterior não caracteriza mudança de critério jurídico, mormente quando o órgão fiscalizador expressamente se reserva o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que venham a ser consideradas devidas para o período fiscalizado, decorrente de fatos apurados posteriormente.

3. BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO E DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. As bolsas pagas em desacordo com as disposições da Lei nº 8.958/94, combinada com o Decreto nº 5.205/2004, e da Lei nº 10.973/2004, combinada com o Decreto nº 5.563/2005, não aproveitam a isenção do pagamento de contribuição previdenciária estabelecida nesses diplomas legais.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que o agente fazendário lavrou o **Auto de Infração (AI) nº 37.180.629-1**, relativamente ao período de 08/2003 a 12/2007, com exigência da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga a contribuintes individuais, nos termos do inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (fls. 03/26, 109/223 e 245/249).

Os fatos geradores foram apurados com base nos pagamentos lançados na contabilidade da Fundação a título de “bolsa de estudo e pesquisa” e “bolsa de inovação tecnológica” destinados a professores, pesquisadores e funcionários da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A pessoa jurídica foi cientificada da autuação em 18/07/2008 e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 03 e 483/510).

Intimada da decisão de piso por via postal em 17/11/2009, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 16/12/2009, no qual aduz os argumentos de fato e direito contra a pretensão fiscal e a decisão de piso, a seguir resumidos (fls. 1.004/1.005 e 1.006/1.029):

(i) nulidade do auto de infração, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não continha o prazo para a realização do procedimento fiscal, tampouco foi dada ciência de suas prorrogações;

(ii) a recorrente esteve sob ação fiscal relativamente ao período de janeiro/1995 a julho/2005 com análise dos fatos objeto do presente auto de infração, sem a cobrança de qualquer contribuição previdenciária sobre as bolsas pagas pela Fundação, o que configura mudança de interpretação da administração tributária, que somente pode ser aplicada a fatores geradores futuros;

(iii) as bolsas concedidas pela recorrente estão isentas da incidência da contribuição previdenciária sobre os respectivos pagamentos, dado o caráter de doação e a ausência de contraprestação de serviços; e

(iv) em razão da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, é cabível a aplicação da retroatividade da lei mais benéfica, com a consequente redução da multa ao patamar de 20%.

A recorrente protocolou petição, em 13/10/2011, na qual traz aos autos decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que tornou improcedente o lançamento fiscal relativo ao pagamento de importância a título de bolsa de estudos e extensão a determinado pesquisador, por entender que os valores são utilizados para o trabalho, os quais não integram, portanto, a remuneração do beneficiário (fls. 1.033/1.040).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

(a) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Alega a recorrente a existência de omissão no MPF original, pois não fixou um prazo para a realização do procedimento fiscal. Além disso, a auditoria tributária se estendeu por um período superior a 120 (cento e vinte) dias, deixando-se de comunicar as prorrogações ao fiscalizado.

Pois bem. O Termo de Início da Ação Fiscal, com ciência em 25/01/2008, contém a observação que o MPF foi emitido de forma eletrônica e a sua ciência é dada por intermédio do endereço na Internet da Secretaria da Receita Federal, com utilização do código de acesso consignado no respectivo termo (fls. 69/70).

A consulta na Internet aos dados do MPF – Fiscalização nº 10.1.03.00-2008-00045-0, vinculado ao presente lançamento fiscal, é demasiadamente esclarecedora, pois revela que o documento foi emitido pela autoridade competente no dia 24/01/2008, para execução do procedimento até 23/05/2008.¹

¹ <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/MPF/>

O MPF foi prorrogado em diversas oportunidades, com datas de vencimento, respectivamente, em 22/07/2008, 20/09/2008, 19/11/2008, 18/01/2009, 19/03/2009, 18/05/2009 e 17/07/2009.

Como se observa das datas, não há que se falar em extinção do MPF por decurso de prazo, com emissão de novo documento, visto que as prorrogações respeitaram o lapso de tempo de 60 (sessenta) dias estabelecido pela legislação, ocorrendo o procedimento fiscal sem interrupção. Destarte, o auto de infração foi lavrado com MPF válido.

A eventual falta de comunicação formal à pessoa jurídica sob fiscalização das prorrogações efetuadas constitui mera irregularidade, sem qualquer prejuízo ao procedimento fiscal, ou mesmo à defesa da autuada, que lhe tenha obstaculizado o seu direito de defesa no processo administrativo.

Vale lembrar que a prorrogação do MPF era feita por intermédio de registro eletrônico realizado pela autoridade outorgante, cuja informação estava disponível para consulta pelo fiscalizado na Internet, com acesso transparente através do uso do código fornecido no início do procedimento fiscal.

A Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, citada no apelo recursal, continha expressa menção à possibilidade de verificação pelo sujeito passivo da autenticidade do MPF, bem como das prorrogações realizadas, no endereço eletrônico fornecido pela administração tributária, através do código de acesso do MPF originário (art. 586, inciso I, e art. 587, § 1º, inciso I).

Acrescento ainda que, ao menos desde o ano de 2014, predomina na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o entendimento de que vícios de emissão, prorrogação e execução do MPF não afetam a validade do lançamento tributário.

O MPF não tinha o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal da autoridade tributária para fiscalizar os impostos e contribuições federais e realizar o lançamento de ofício, constituindo-se em mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória.

Nesse sentido, o Acórdão nº 9202-003.063, de 13/02/2004, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

EXERCÍCIO: 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

Recurso especial negado.

Não há que se cogitar, portanto, de nulidade do auto de infração.

(b) Fiscalização anterior

Assegura a recorrente que a administração tributária adotou critério jurídico inovador no presente lançamento fiscal, distinto daquele até então praticado, o que lhe seria vedado, com fulcro no art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Isso porque submetida a ação fiscal anterior, com respeito ao período de janeiro/1995 a julho/2005, a fiscalização promoveu à análise de toda a documentação pertinente da empresa para fins de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, inclusive livros razão, livros diário, balanços e folhas de pagamento, contudo não realizou, ao final, lançamento de ofício incidente sobre os pagamentos das bolsas de ensino e pesquisa e de inovação tecnológica.

Nesse cenário, segundo a recorrente, restou consolidado o entendimento da fiscalização tributária de que sobre tais parcelas não haveria incidência das contribuições previdenciárias, pelo menos até a competência de julho/2005.

Pois bem. Conforme bem assentou o acórdão de primeira instância, não é possível afirmar, tendo em conta o conjunto probatório dos autos, que na auditoria tributária antecedente a fiscalização concluiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de ensino e pesquisa e de inovação tecnológica.

Em que pese a aparente abrangência da documentação examinada no procedimento fiscal iniciado e finalizado no ano de 2005, não há a mínima alusão a projetos, planos de trabalho, contratos e documentos referentes às bolsas de ensino e pesquisa e de inovação tecnológica pagas pela Fundação (fls. 649/652).

Diferentemente, no procedimento fiscal que deu origem à lavratura do presente auto de infração, constata-se a expressa solicitação para apresentação de tais documentos, tendo sido examinados pela autoridade fiscal (fls. 83/96).

É ônus do contribuinte carrear aos autos os elementos comprobatórios das circunstâncias que pretende fazer prevalecer no processo administrativo. É dizer, incumbe a ele apresentar indícios sérios e convergentes que a fiscalização tributária realmente inovou no lançamento, introduzindo novos critérios jurídicos, pois, tomando por base a mesma documentação e os mesmos elementos de prova, alterou a sua interpretação jurídica sobre os fatos, antes aplicada ao sujeito passivo, por considerar a anterior equivocada, lançando o tributo devido.

Lembro que a autuação fiscal retira seu fundamento a partir da avaliação de matéria fática, na medida em que o agente fazendário concluiu, com base no exame do acervo documental, que (i) as bolsas de ensino, pesquisa e de inovação tecnológica concedidas aos pesquisadores e prestadores de serviços não constituíam doação civil, (ii) havia retorno econômico para a instituição de ensino, assim como para sua fundação, e (iii) o pagamento configurava contraprestação de serviços.

Quando não decorrente de mudança nos critérios jurídicos adotados em face do sujeito passivo, no exercício da atividade do lançamento, não há óbice ao reexame de período já fiscalizado, desde que determinado pela autoridade competente. Eis o enunciado da Súmula CARF nº 111:

Súmula CARF nº 111: O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

À vista do exposto, não assiste razão à recorrente.

Mérito

O agente tributário lavrou na mesma ação fiscal os AI nº 37.180.629-1, nº 37.182.593-8 e nº 37.180.628-3, controlados, respectivamente, nos Processos nº 11060.002626/2008-28, 11060.002627/2008-72 e 11060.002625/2008-83.

O primeiro, aqui tratado, relativo ao lançamento da contribuição previdenciária patronal; o segundo, ao lançamento da contribuição a cargo dos segurados contribuintes individuais, ambos incidentes sobre pagamentos de bolsas de ensino, pesquisa e de inovação tecnológica pela Fundação de Apoio e Tecnologia e Ciência.

O terceiro auto de infração diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória correlata, isto é, da apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, notadamente a ausência da inclusão dos segurados e das remunerações concernentes ao pagamento das bolsas de ensino, pesquisa e de inovação tecnológica.²

Fácil perceber que os lançamentos de ofício estão vinculados aos mesmos fatos, com base nos mesmos elementos de prova, de maneira que os recursos voluntários estão sendo apreciados em conjunto na sessão de julgamento, com a finalidade de evitar decisões despidas de congruência.

No âmbito do contencioso administrativo fiscal não é lícito ao sujeito passivo adotar comportamento contraditório, devendo pautar seus argumentos de defesa de forma coerente para todos os autos de infração.

No Processo nº 11060.002625/2008-83, referente ao descumprimento da obrigação acessória, o empresa requereu a relevação da multa aplicada, tendo em vista a correção da falta objeto da autuação, sob a alegação de apresentação das GFIPs retificadoras, dentro do prazo de impugnação, com a inclusão dos dados omitidos.

A decisão de primeira instância naquele processo administrativo, por meio do Acórdão nº 10-25.188, de 06/05/2010, reconheceu que restavam satisfeitos os requisitos estipulados na legislação para a relevação da multa nas competências 08/2003, 10/2003, 11/2003, 01/2004, 02/2004, 04/2004, 07/2004 a 09/2004, 11/2004 a 04/2005 e 10/2005 a 12/2007.

² Fls. 188/189, do Processo nº 11060.002625/2008-83.

Quanto aos demais meses, o acórdão recorrido concordou que a empresa autuada providenciou a inclusão dos dados faltantes em GFIP até o prazo final de impugnação, através da transmissão de documento retificador, porém deixou de informar parte dos fatos geradores que integravam a GFIP original, o que foi corrigido somente posteriormente, impedindo a relevação da penalidade.³

No apelo recursal, a empresa repisou que apresentou as GFIPs retificadoras dentro do prazo de impugnação, com acréscimo de todos os dados de contribuições previdenciárias solicitados pela fiscalização, motivo pelo qual requereu a reforma do acórdão de primeira instância para a relevação integral da multa aplicada.⁴

A GFIP é um documento de confissão de dívida, instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, cujas informações compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários (art. 32, § 2º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, c/c art. 225, § 1º, do Regulamento da Previdência Social, veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999).

De um lado, para fins de relevação da penalidade, a recorrente providenciou a retificação da GFIP, mediante a inclusão, por competência, de todos os nomes e dos correspondentes pagamentos a título de bolsas de ensino, pesquisa e de inovação tecnológica apurados pela fiscalização, enquanto no presente processo administrativo, que trata da exigência da obrigação principal, contesta a incidência da contribuição previdenciária sobre os mesmos fatos (fls. 538/647).

A entrega de GFIP retificadora após a ciência do auto de infração, contendo os fatos geradores do presente lançamento, mostra-se incompatível com a discussão de mérito da autuação fiscal, na medida em que a conduta do sujeito passivo expressa a sua anuência, sem ressalvas, com a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos pesquisadores e demais beneficiários qualificados pela fiscalização como segurados contribuintes individuais.

É inviável a limitação da produção de efeitos da retificação da GFIP tão somente ao auto de infração de obrigação acessória, dadas as características da declaração para fins das obrigações tributárias e previdenciárias.

No tocante ao pedido de redução da multa incidente sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas, mediante aplicação da retroatividade da lei mais benéfica, há entendimento pacificado sobre a matéria contestada, conforme enunciado abaixo, no âmbito deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

³ Fls. 574/583, do Processo nº 11060.002625/2008-83.

⁴ Fls. 565/572, do Processo nº 11060.002625/2008-83.

Como se observa da Súmula CARF nº 119, o critério de cálculo da penalidade que predomina neste Tribunal não corresponde à limitação da multa ao patamar de 20%, segundo reclamado pela recorrente.

Em verdade, para efeitos de retroatividade benigna em matéria de penalidade nos lançamentos de ofício relacionados à exigência de contribuições previdenciárias, e da multa correlata pela falta de declaração dos fatos geradores em GFIP, com aplicação de sanção pecuniária mais favorável ao autuado, o cálculo será efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, no momento do pagamento ou do parcelamento dos débitos pelo sujeito passivo.

Confira-se, nesse sentido, a ementa do Acórdão nº 9202-005.568, de 28/06/2017, de lavra da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/08/2007

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess