



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

**Processo n°** 11516.000905/2010-76  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.720 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de abril de 2012  
**Matéria** Bolsa Contribuintes Individuais.  
**Recorrente** INTEC INSTITUTO TECNOLOGICO E CIENTIFICO  
**Recorrida** DRJ - FLORIANOPOLIS SC

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2008 a 30/06/2009

Ementa: ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. AUSÊNCIA DE LEI.

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e como tal interpreta-se literalmente, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, inciso I.

MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Vera Kempers de Moraes Abreu e Manoel Coelho Arruda Júnior.

## Relatório

O auto de infração tem por objeto as Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa sobre o pagamento aos segurados contribuintes individuais. Segundo a fiscalização, os segurados foram remunerados por meio do pagamento de bolsas no período de dezembro de 2008 a junho de 2009, conforme relatório fiscal às fls. 9 a 17.

Não conformado com a autuação, o recorrente apresentou impugnação, fls. 71 a 73.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento confirmou a procedência, em parte, do lançamento, fls. 94 a 98. Foram excluídos os valores relativos ao agravamento da multa.

Por discordar da decisão proferida pelo órgão fazendário, o autuado interpôs recurso, conforme fls. 104 a 106. Em síntese, alega o seguinte:

- a) que era apenas repassador dos valores, cujos encargos foram suportados pelas tomadoras;
- b) que as bolsas eram isentas de contribuições;
- c) devia ser anulada a multa;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

## Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 369. Pressuposto de admissibilidade, passo ao exame das questões de mérito.

Não assiste razão à recorrente ao afirmar que seria apenas repassadora dos valores, cujos encargos teriam suportados pelas tomadoras. A remuneração paga aos segurados decorreu do vínculo que esses possuíam com a recorrente, e não com a tomadora. Quem contratou e selecionou as pessoas foi a própria recorrente, desse modo a relação jurídica, segurado-empresa, ocorreu com a atuada. Além do mais, os pagamentos foram apurados na contabilidade da atuada em conta de despesa

Ao contrário do afirmado pela recorrente, os valores pagos não estão amparados por nenhuma lei isentiva. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e como tal interpreta-se literalmente, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Assim, se o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de serem violados os princípios da reserva legal e da isonomia.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tais ganhos ingressaram na expectativa dos segurados em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho. Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Em relação ao valor da multa aplicada, não deve ser revista a decisão recorrida, pois abrangeu período posterior à entrada em vigor da MP n. 449 (o vencimento da obrigação ocorreu somente a partir de janeiro de 2009). É bem verdade que o art. 35 da Lei n.º 8.212 foi alterado por meio da Medida Provisória n.º 449, tendo sido acrescentado o art. 35-A à Lei n.º 8.212. Assim, a partir da MP n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941, há que se diferenciar se os valores constaram ou não em lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício e o contribuinte recolher espontaneamente os valores devidos aplica-se a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212, caso os valores tenham sido apurados por meio de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 35-A da Lei 8.212.

*In casu*, os valores constam em lançamento de ofício, e para os contribuintes que não declararam em GFIP, o regime jurídico novo ficou mais gravoso. Atualmente, para

esses casos, deve ser observada a multa prevista no art. 44 da Lei n° 9.430 de 1996, que prevê aplicação de multa de no mínimo 75% (setenta e cinco por cento).

A conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n° 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n° 449 de 2009, convertida na Lei n° 11.941, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n° 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a GFIP com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP n° 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a Gfip – assim como para a DCTF e a DIRPF – há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Em relação à Gfip aplica-se o art. 32-A da Lei n° 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n° 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a terceira é a apresentação de declaração inexata. Essa conclusão é facilmente alcançável pela aplicação da regra de paralelismo sintático da língua portuguesa, haja vista – no art. 44 – a repetição da preposição “de” indicar o referencial “no caso”. Esquemáticamente ter-se-ia:

*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*1) 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos:*

*1.1 de falta de pagamento ou recolhimento,*

*1.2 de falta de declaração e*

*1.3 nos de declaração inexata;*

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n° 9.430; mas se a despeito do pagamento não declarou em Gfip, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n° 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em Gfip não se aplica a multa do art. 44 da Lei n° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Afinal, a multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em Gfip, mas não tiver pago, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430. Esse artigo não se impõe pelo fato de o contribuinte não ter recolhido e ter declarado, devesas não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a Gfip. E nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em Gfip, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em Gfip a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A, o que demonstra serem condutas independentes.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, a lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4º:

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*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:*

*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, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*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.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§ 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.*

*§ 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.?*

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em Gfip, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei n º 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispensá-la é o Poder Legislativo. A interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei, o que contraria o art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal. A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei, além de violar os artigos 32-A da Lei n º 8.212 e 44 da Lei n º 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Entendo que o novo regime (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430). No presente caso somente estão sendo cobrados valores posteriores à entrada em vigor da MP n. 449.

**CONCLUSÃO:**

Voto pelo conhecimento do recurso e pela negativa de provimento.

Marco André Ramos Vieira