



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

Processo nº 13964.000241/2007-97
Recurso nº 249.526 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.928 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2011
Matéria Auto de Infração. Obrigações Acessórias em GFIP.
Recorrente UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA - UNISUL
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/11/2006

IMUNIDADE. ISENÇÃO. DIREITO AO RECONHECIMENTO. DISCUSSÃO EM AUTOS PRÓPRIOS.

Direito ao reconhecimento da imunidade não será objeto de conhecimento por este Colegiado, pois já se tornou definitiva no âmbito administrativo, tendo sido discutida nos autos que promoveram o cancelamento da isenção. Caso se possibilitasse tal discussão, na verdade estaríamos diante de um processo de revisão de acórdão. Na data de hoje há decisão definitiva que reconhece que a entidade não possui direito à isenção da cota patronal.

ESTAGIÁRIO. NÃO ATENDIMENTO À LEI ESPECÍFICA. ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO.

A contratação de estagiários deve observar a lei específica, no caso a Lei n ° 6.494.

A não observância dos dispositivos legais, forçosamente faz o enquadramento do segurado ser realizado como empregado, nos termos da Lei n ° 8.212.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N ° 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n ° 449 de 2008, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212.

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.

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 de votos em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatorio e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n ° 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n ° 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n ° 8.212 de 1991.

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, Edgar Silva Vidal, Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriana Sato.

Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências janeiro de 2001 a março de 2006, conforme fls. 12 a 15.

Inconformada, a autuada apresentou defesa administrativa, conforme fls. 712 a 723.

A unidade da Receita Previdenciária emitiu a decisão de fls. 728 a 730, mantendo o lançamento em sua integralidade.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, a autuada interpôs recurso na forma das fls. 734 a 758. Alega em síntese:

- a) É inconstitucional o depósito recursal;
- b) O auto de infração é nulo por falta de clareza e precisão;
- c) A base de cálculo da GFIP é o valor efetivamente devido abatido o montante já recolhido;
- d) Não há que se falar em vínculo de emprego, conforme impugnação na NFLD conexa;
- e) A entidade possui direito à imunidade na forma do art. 195, parágrafo 7º da Constituição Federal;
- f) Cabível a relevação da multa;

Não foram apresentadas contra-razões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação às fls. 771. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Quanto aos argumentos de que o cancelamento da isenção é passível de decretação de nulidade; e de que a recorrente possui direito à imunidade tributária; tais argumentos já foram solucionados nos autos que geraram o cancelamento da isenção. Todas essas questões não serão objeto de conhecimento por este Colegiado, pois já se tornaram definitivo no âmbito administrativo, tendo sido discutidas nos autos que promoveram o cancelamento da isenção. Caso se possibilitasse tal discussão, na verdade estaríamos diante de um processo de revisão de acórdão. Na data de hoje há decisão definitiva que reconhece que a entidade não possui direito à isenção da cota patronal.

Quanto ao argumento de que o auto de infração deve ser declarado nulo; não lhe confiro razão. O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal às fls. 12 a 15; o relatório indicou os motivos do lançamento; os fatos geradores estão devidamente descritos, conforme planilhas anexas ao relatório; a forma para se apurar o quantum devido, por competência, encontra-se às fls. 16 a 18.

Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao autuado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento. A motivação é simples, e restou cabalmente demonstrada no relatório fiscal às fls. 12 a 15: a empresa não declarou em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a base de cálculo da GFIP não é o valor efetivamente devido abatido o montante já recolhido. Conforme expressamente previsto no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212 na redação vigente à época do lançamento, a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará 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 anterior. Assim, a base de cálculo da multa era o valor da contribuição relativa à contribuição não declarada, independentemente se houve ou não pagamento sobre a mesma. A multa relativa à GFIP pune o descumprimento de uma obrigação puramente formal, não guardando relação com o cumprimento da obrigação principal.

A contratação de estagiários tem que seguir a legislação específica, no caso a Lei nº 6.494 de 1977. Ao não seguir os ditames legais a empresa assume o encargo do enquadramento como segurados empregados. Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que não há vínculo empregatício do estagiário com a empresa. Tal vínculo existe quando a contratação ocorre de forma irregular.

Não integra a remuneração a importância paga a título de bolsa ao estagiário, quando paga nos termos da Lei 6.494 de 07/12/1977, regulamentada pelo Decreto 87.497, de 1982 com as alterações introduzidas pela Lei 8.859 de 1994. A Lei nº 6.494 permite que as

sociedades empresárias contratem estagiários, alunos regularmente matriculados em cursos vinculados ao ensino público e particular. Os alunos devem estar frequentando cursos de nível superior, profissionalizante de 2º grau, ou escolas de educação especial. A condição de estagiário pressupõe que haja compromisso entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória do estabelecimento de ensino, contrato-padrão, observância de prazos de duração do estágio e efetiva complementação do ensino. No presente caso a recorrente não provou a existência de tais requisitos por meio de documentação.

As irregularidades na contratação dos supostos estagiários e monitores foi também observada pelo Ministério Público do Trabalho, conforme documentação acostada às fls. 549 a 563 da NFLD conexa.

Quanto ao cabimento da relevação da multa teço a seguinte análise. A relevação prevista no art. 291, § 1º do RPS necessita dos seguintes requisitos:

- I. Pedido no prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração;
- II. Primariedade do infrator;
- III. Correção da falta até a decisão do INSS;
- IV. Sem ocorrência de circunstância agravante.

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

A relevação não é faculdade da autoridade administrativa, uma vez o infrator atendendo aos requisitos do art. 291, § 1º do RPS, quais sejam: primariedade do infrator; correção da falta e sem ocorrência de circunstância agravante; surge para a autoridade o dever de relevar a multa. Contudo, essa autoridade não pode agir de ofício, é necessária a provocação da parte.

Analisando os requisitos e os autos, verifica-se que não houve a correção da falta até a decisão do órgão previdenciário de primeira instância administrativa. O autuado não demonstrou por meio de documentação a correção das faltas.

Assim, fica demonstrada a necessidade de ser identificada de maneira correta cada etapa processual, para fins de definição dos direitos que assistem aos contribuintes. Caso não seja exercido no tempo correto há a preclusão do direito.

A atenuação e a relevação da multa são benefícios concedidos ao infrator, sendo uma contrapartida oferecida pela legislação previdenciária. Caso esse infrator corrija a falta, ficará responsável por um débito de menor valor, caso atenda aos demais requisitos a multa será relevada. Uma vez sendo em benefício do infrator, é necessário que este atenda aos requisitos exigidos pela Previdência Social e na forma pelo órgão estabelecida, traduzida no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.

Corroborando esse entendimento foi publicado o Parecer CJ/MPS n ° 3.194/2003, que assim dispõe:

23. Ante o exposto, este membro da Advocacia-Geral da União, por meio desta Consultoria Jurídica, manifesta-se no seguinte sentido:

a) o pedido de relevação da multa - previsto no art. 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social - deve ser feito no prazo de impugnação ao auto de infração lavrado pela fiscalização do INSS;

b) a autoridade julgadora competente referida no caput do art. 291, citado, é aquela integrante dos quadros da autarquia previdenciária - INSS.

c) a multa somente será relevada na hipótese de o infrator ter corrigido a falta até decisão originária, ou seja, do órgão próprio do INSS. (grifei)

Não tendo sido corrigida a falta é impossível juridicamente a relevação da multa.

Contudo, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n ° 449 de 2008, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212, nestas palavras:

“Art. 32-A. *O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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.” (NR)

Desse modo, resta evidenciado, que 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 nº 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória nº 449 de 2009, convertida na Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a GFIP, assim como a DCTF e a DIRPF, há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Para a GFIP aplica-se o art. 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei nº 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 outra é a apresentação 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 nº 9.430; mas a despeito do pagamento não declarou em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei nº 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 nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 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, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo fato de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado; de fato, 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 n° 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.

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 n° 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 n° 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4°:

Art. 4° A Instrução Normativa RFB n° 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 n° 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 n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n° 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4°, 5° e 6° do art. 32 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n° 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n° 11.941, de 2009.

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

§ 1° Caso as multas previstas nos §§ 4°, 5° e 6° do art. 32 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n° 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 n° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009.

§ 2° 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° 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei,

somente quem pode dispor da mesma é o Poder Legislativo, a interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei. Nesse sentido, o art. 150, parágrafo 6º da Constituição exige lei específica para concessão de anistia.

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 nº 8.212 e 44 da Lei nº 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 há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito **CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL**. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991.

É como voto.

Marco André Ramos Vieira