



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

Processo n° 44021.000080/2006-24
Recurso n° 252.550 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.021 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de abril de 2011
Matéria Auto de Infração. Obrigações Acessórias em GFIP.
Recorrente ASSOCIAÇÃO DE ENSINO SOCIAL PROFISSIONALIZANTE
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PECUNIÁRIA. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991.

No caso de lançamento de ofício, há que se observar o disposto no art. 173 do CTN.

Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

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, Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriana Sato.

Ausente momentaneamente o Conselheiro Thiago Davila Melo Fernandes.

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 1999 a dezembro de 2004, conforme fls. 14 a 22. Não foram informados os menores aprendizes.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação no prazo normativo, fls. 28 a 74.

A unidade da Receita Previdenciária emitiu a Decisão de fls. 199 a 208, mantendo a autuação em sua integralidade.

Inconformada com a decisão, a autuada interpôs recurso voluntário, fls. 211 a 250. Alega em síntese:

- a) A recorrente possui direito à imunidade tributária;
- b) O contrato com os menores está submetido à lei do estágio Lei 6.494 de 1977;
- c) Até novembro de 2002 a Espro possui 100% de estagiários;
- d) Não poderiam os efeitos retroagir em função do art. 146 do CTN;
- e) É ilegítima a cobrança da taxa Selic;
- f) Requerendo provimento ao recurso interposto.

Contra-razões apresentadas pelo órgão previdenciário, fls. 292 a 293, sugere a manutenção do lançamento fiscal.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso é tempestivo, conforme fl. 290; pressuposto de admissibilidade superado passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida em parte.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante n° 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4° do CTN. Contudo, em se tratando de lançamento de ofício para aplicar penalidade pecuniária, previsto no art. 149, inciso V do CTN, há que se observar sempre a regra prevista no art. 173 do CTN, incluindo o parágrafo único desse artigo.

Assim, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, a fiscalização federal teria o prazo de cinco anos para notificar o contribuinte. No presente caso o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 21 de dezembro de 2006, fl. 26, pelo exposto encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência novembro de 2000, inclusive esta. A competência dezembro de 2000 não decaiu, pois a GFIP somente poderia ser exigida após o vencimento, ou seja em 7 de janeiro de 2001; assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, o dia 1° de janeiro de 2002, a qual findaria em 1° de janeiro de 2007.

Corroborando a forma dessa contagem segue entendimento exarado pelo STJ nos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n 674.497, cuja ementa foi publicada nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993. 2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O fato de a recorrente possuir ou não direito à imunidade não afasta a presente autuação; pois independentemente da existência de imunidade a recorrente tem que cumprir as obrigações acessórias. Entre as obrigações acessórias encontra-se a entrega da GFIP com todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Quanto à alegação de ser indevida a Selic, litígio não se instaurou pois como já deveria ser de conhecimento da autuada não estão sendo cobrados juros Selic na presente autuação.

A recorrente alega que o contrato com os menores está submetido à Lei do estágio (6.494 de 1977). Contudo, não há provas nos autos que os contratos foram realizados observando a lei específica.

A contratação de estagiários tem que seguir a legislação específica, no caso a Lei n.º 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 n.º 6.494 permite que as sociedades 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.

Ao contrário do afirmado pela recorrente não se trata de aplicar efeitos retroativos pela adoção de novos critérios jurídicos. Em nenhum momento anterior a Receita Previdenciária informou à recorrente que os menores estariam enquadrados como estagiários. A irregularidade da contratação somente foi detectada na ação fiscal.

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.º 449 de 2008, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 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 n.º 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n.º 449 de 2009, convertida na Lei n.º 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.º 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.º 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.º 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 n.º 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n.º 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 n.º 9.430; mas a despeito do pagamento não declarou em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n.º 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.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei n.º 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.º 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.º 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 6° 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 n° 8.212 e 44 da Lei n° 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. Devem ser excluídas as competências já atingidas pela fluência do prazo decadencial e a multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n.º 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n.º 8.212 de 1991.

É como voto.

Marco André Ramos Vieira