

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

Processo nº 10166.722596/2010-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.493 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente INSTITUIÇÃO ADVENTISTA CENTRAL BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTENCIA SOCIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NORMAS DE DIREITO MATERIAL E DE DIREITO PROCEDIMENTAL.
APLICAÇÃO.

Na verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção (direito material), deve ser observada a legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores. No que pertine aos procedimentos (direito adjetivo ou procedimental) a serem adotados pela autoridade lançadora, deve ser observada a legislação vigente à época em que realizada a fiscalização, aplicando-se imediatamente as normas procedimentais em vigor, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido na vigência da lei anterior.

ISENÇÃO/IMUNIDADE. ART. 55 DA LEI 8.212/1991. VIGÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. CEBAS. VIGÊNCIA.

A entidade beneficente de assistência social não faz jus à isenção/imunidade das contribuições patronais no período em que deixou de possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) requerido após o prazo de validade do certificado anterior, teve sua vigência assentada na Resolução que o deferiu.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECÁLCULO. MP 449/2008. LEI 11.941/2009.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração

em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

A comparação das multas deverá ser realizada no momento do pagamento ou parcelamento do débito, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que a acolheram. No mérito: I - por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência das contribuições previdenciárias no período de 24/10/2007 a 31/12/2008, em razão da imunidade. II - pelo voto de qualidade, aplicar a multa mais benéfica de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Wilson Antônio de Souza Correa (Suplente convocado), que reduziram a multa, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61 da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Foi designada a Conselheira Cecília Dutra Pillar para redigir o voto vencedor, na parte em que o Relator foi vencido.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

(assinado digitalmente)

Cecilia Dutra Pillar - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Márcio Henrique Sales Parada, Rosemary Figueiroa Augusto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Cecília Dutra Pillar, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10166.722596/2010-43, em face do acórdão nº 03-42.917, julgado pela 5ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), no qual os membros

daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem, que assim os relatou:

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal - AIOP DEBCAD 37.236.784-4, lavrado contra a INSTITUIÇÃO ADVENTISTA CENTRAL BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL - IACBEAS, no valor de R\$15.055.625,33 (quinze milhões cinqüenta e cinco mil seiscentos e vinte e cinco reais e trinta e três centavos), consolidado em 23/11/2010, relativo a contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, no período de 01/2007 a 12/2008, inclusive décimo terceiro salário.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 723/740, os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas foram as remunerações pagas pela empresa aos segurados empregados e contribuintes individuais, informadas em GFIP e declaradas sem o devido recolhimento da cota patronal, por ter o contribuinte preenchido o campo FPAS incorretamente (639).

Informa o autuante que a IACBEAS se declarava como entidade beneficente de assistência social, mas não gozava do benefício da isenção da cota patronal previdenciária, disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91 (atual art. 29 da Lei nº 12.101/2009).

Relata que foi formalizada informação fiscal (10/11/09), objetivando o cancelamento da isenção obtida pela entidade. O contribuinte tomou ciência da IF em 11/11/2009 e apresentou, tempestivamente, sua defesa; entretanto, com alteração na legislação concernente à isenção da contribuição previdenciária, tendo em vista a revogação do art. 55 da Lei n. 8.212/91, pela Lei n. 12.101/2009, a informação fiscal perdeu seu objeto.

Entende o Auditor fiscal que a nova lei alterou a natureza jurídica do ato, pois não há mais que se falar em cancelamento da isenção, e sim em suspensão do direito à mesma. Ou seja, a suspensão é automática, cabendo ao Auditor, constatado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, lavrar o competente Auto de Infração.

Assim, com fundamento no art. 32 da Lei n. 12.101/09, combinado com o art. 45 do Decreto 7.237/10, considerou suspenso o direito à isenção das contribuições sociais da IACBEAS, no período de 01/01/2007 a 31/12/2008, por infração ao art. 55, inciso II da Lei n. 8.212/91 e art. 206, inciso III, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 e lançou o presente Auto.

O período considerado para lançamento - 01/01/2007 a 31/12/2008 – assim o foi porque a entidade não possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, válido e regularmente emitido.

Ficou constatado que a entidade apresentou, intempestivamente, o pedido de renovação de seu Certificado, válido para o triênio 2003/2006. A renovação do Certificado foi requerida em 24/10/2007, e na forma do art. 37 da Medida Provisória n. 446, de 07/11/2008, sendo o Certificado renovado pelo CNAS, mediante publicação da Resolução n. 07, de 03/02/09, com validade deferida a partir de 24/10/2007.

Dessa forma, mesmo sendo deferido, o Certificado não tem validade, pois foi requerido após o período de vigência do certificado anterior, numa clara infração à legislação de regência (Art. 1º, § 2º do Decreto 2.536/98), que prevê que a validade do CEAS somente se dará a partir do termo final do prazo de validade do certificado anterior se a renovação for requerida tempestivamente, ou seja, até o último dia de sua validade.

De outra forma, a renovação não deveria retroagir, fazendo com que sua validade se dê somente a partir da publicação do ato que a deferir, como se se tratasse de novo pedido de concessão.

Assim, a IACBEAS descumpriu o requisito contido no art. 55, inciso II, da Lei n. 8.212/91, tendo em vista que, a partir do dia 01/01/2007, não possuía Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido, não fazendo jus à isenção das contribuições previdenciárias, também a partir dessa data.

Portanto, concluiu a fiscalização pelo reenquadramento da empresa no código FPAS 574-0 (estabelecimento de ensino), uma vez que, dentre as diversas atividades econômicas exercidas pela entidade, em seus diversos estabelecimentos, a atividade de ensino médio era a que alocava o maior número de segurados no período.

Foi ainda verificado, durante a ação fiscal, que alguns segurados foram declarados em GFIP como executantes de atividade que enseja aposentadoria especial (25 anos); assim, sobre a remuneração desses segurados foi adicionada a alíquota de 6%, conforme disposto no art. 220, inciso I, parágrafos 1º e 2º, do RPS.

Por fim, informa a fiscalização que foi emitida a Representação Fiscal para Fins Penais, pela prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137, de 27/12/1990.

DA MULTA

Esclarece ainda o autuante que, em razão das alterações trazidas pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de

2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN, a multa calculada na ação fiscal geradora deste auto foi a resultante do confronto entre a multa de ofício de 75% com as multas capituladas nos Códigos de Fundamentação Legal 68 (apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias), 69 (declaração incorreta na GFIP de informações não relacionadas a fato gerador), somadas à multa de mora de 24%, prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, sobre as contribuições devidas e não recolhidas, resultando como mais benéfica ao sujeito passivo, nas competências 01/07 a 10/08, do presente auto, a multa calculada anteriormente às alterações, conforme tabela de fls. 737.

Aos fatos geradores ocorridos na competência 11/08 foi aplicada a multa de 24%, pela conduta do não recolhimento, concomitantemente com a penalidade da legislação atual pela declaração inexata em GFIP, tendo em vista que a ocorrência da infração se deu já sob a égide da MP 449/08.

Com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 04/12/08 (competências 12 e 13/08), aplicaram-se as disposições previstas na legislação atual, ou seja, art. 32-A e 35-A da Lei n. 8.212/91, que tratam, respectivamente, das multas aplicadas pela entrega da GFIP com omissões/incorrekções relacionadas ou não às contribuições e das multas aplicadas pelo lançamento de ofício.

DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, a autuada apresentou a impugnação de fls. 750/771, com as seguintes alegações, em apertada síntese:

Requer, inicialmente, que a presente Impugnação seja julgada conjuntamente às dos Autos de Infração n. 37.236.785-2 e 37.236.781-0, por possuírem a mesma questão de origem: a isenção/imunidade;

Prossegue argumentando que as circunstâncias que denotaram o Auto de Infração não lhe fazem justiça, uma vez que sempre cumpriu com suas obrigações tributárias, sempre fazendo por merecer, pelo atendimento aos aspectos de uma entidade beneficente sem fins lucrativos, a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal;

Dispõe que, não obstante os atos inerentes aos referidos procedimentos fiscais e os atos de defesa tenham sido realizados e acabados na vigência do art. 55 da Lei n. 8.212/91 e do art. 206 do RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, com o advento da Lei n. 12.101/09, entendeu o Auditor Fiscal pela perda do objeto da Informação Fiscal de cancelamento da isenção, determinando, automaticamente, a suspensão da isenção para o período em contexto;

Que o auditor inferiu em favor da aplicação da nova legislação, entretanto, sua aplicação só é permitida aos atos jurídicos

perfeitos e acabados anteriormente à sua vigência se concebido o art. 45 do Decreto n. 7.237/10 como norma transitória para fins de abarcar os processos de cancelamento pendentes de julgamento definitivo, os quais deverão ser encaminhados à Delegacia da Receita Federal competente (Lei n. 9.430/94, art. 32), para verificação dos requisitos de isenção, na forma do rito do art. 32 da Lei n. 12.101/09, mas observando-se o critério material da época do fato gerador;

Isso significa que tanto a defesa da Impugnante quanto a Informação Fiscal – porque ambas cometidas ainda sob a legislação anterior e pendente de julgamento em definitivo – deveriam ter sido submetidas ao crivo do Delegado da Receita Federal da unidade competente para que fosse julgada procedente ou não (Lei 9.430, art. 32, § 3º);

Se as alegações da defesa fossem julgadas improcedentes, à autoridade competente caberia expedir o ato declaratório de suspensão da isenção/imunidade (art. 32, §3º, fine), decisão que a entidade poderia impugnar no prazo legal; ou seja, a constatação do descumprimento dos requisitos da legislação vigente à época passa necessariamente por uma decisão, por um ato declaratório de suspensão da isenção, expedido por autoridade competente.

Assim, se a partir dessa integração normativa tem-se como aplicáveis os dispositivos da nova legislação, é preciso dizer que a mesma não foi respeitada no presente caso, pois:

O auditor fiscal responsável pela lavratura do auto de infração não é autoridade competente para suspender o direito de imunidade/isenção da Impugnante; e a administração fazendária descumpriu a determinação provisória do art. 45 do decreto n. 7.273/10, porquanto deixou de encaminhar as alegações de defesa (de 24/11/09) à autoridade competente para que decidisse sobre a pendência, causando, assim, tanto a supressão de instância como a preterição do direito de defesa.

Apenas esses dois pontos são suficientes para tornarem inexigíveis os créditos tributários constituídos, porque causam nulidade ao procedimento, nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/72;

O entendimento do Auditor de que o art. 75 do Decreto n. 7.237/10 c/c o art. 32 da Lei n. 12.101/09 permitiu que ele próprio declarasse a suspensão da isenção, de imediato, significou a ilegal supressão de instância administrativa decisória, pois a ora Impugnante foi então sentenciada e julgada na sua condição isentiva por autoridade incompetente, o que não é permitido nem pelos dispositivos do processo administrativo, nem pela regra do art. 5º, LIII, da Constituição Federal;

Que, ao agir dessa forma, o Auditor Fiscal desconsiderou o ato jurídico perfeito, porquanto a defesa à IF foi articulada na vigência do art. 206, §8º do Decreto n. 3.048/99 e desconsiderou o direito adquirido à apreciação e julgamento à referida defesa,

desrespeitando, por consequência, o devido processo legal, maculando o direito à ampla defesa e ao contraditório.

DA IMOTIVADA SUSPENSÃO

Quanto ao direito da Impugnante à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, o auditor fiscal a suspendeu por conta própria, porque entendeu que a entidade não cumpriu com o disposto no inciso II do art. 55 da Lei n. 8.212/91; que não era portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência social, fornecidos pelo CNAS, renovado a cada 3 (três) anos;

Alega o Auditor que, embora renovado o CEAS pelo CNAS, para o período entre 24/10/07 a 23/10/10, a Impugnante apresentou requerimento ao CNAS somente após o período de vigência do certificado anterior, intempestivamente. E, pelo Decreto n. 2.536/98, a renovação deveria ter sido pedida até o último dia da validade do triênio anterior; ademais, não podendo retroagir a renovação, fazendo com que sua validade se dê a partir da publicação do ato que deferir, como se se tratasse de novo pedido de concessão. De forma que ficou em descoberto de isenção o período a partir de 31/12/2006 a 31/12/08, devendo-se lavrar o Auto de Infração para constituição do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas no período;

Diante disso, repete que o auditor fiscal não é autoridade competente para fins de constatar e decretar a suspensão do direito de isenção/imunidade de qualquer entidade beneficente de Assistência Social;

Que, tratando da suspensão em si – a intempestividade do pedido de renovação do certificado – destaca que o STF entende expedição do Certificado como mero ato protocolar, destinado a documentar reconhecimento da situação da imunidade, importando saber, na verdade, se os requisitos foram preenchidos ou não.

DO MÉRITO

No mérito, alega que o não reconhecimento das contribuições previdenciárias deu-se em razão do não reconhecimento da isenção/imunidade e não por qualquer omissão de dados, os quais sempre foram ofertados pelas obrigações acessórias inerentes à sua condição e pela GFIP, como admite o próprio auditor fiscal;

Que, mesmo se fosse possível relevar todos os vícios cometidos pela auditoria, o lançamento do crédito apresenta os seguintes problemas:

- temporal – pois deve fixar-se apenas no período em que a entidade não estava efetivamente coberta pela imunidade; ou seja, no período de 01/01/2007 a 23/10/2007, haja vista que o triênio anterior encerrou-se em 31/12/2006 e a Resolução CNAS

n. 07, de 03/02/09 renovou o CEAS para o período entre 24/10/2007 a 23/10/2010.

- **de conteúdo** – pois aplicou indistintamente a legislação previdenciária sobre as informações da GFIP, sem considerar a diferença entre as verbas indenizatórias e as verbas remuneratórias, tais como: aviso prévio indenizado, os 15 dias de afastamento por conta da empresa, o adicional de 1/3 constitucional e as horas extras;

- **de formação do valor principal** – aplica correção monetária, que é incompatível com a aplicação de juros moratórios;

Que não consta dos autos o valor nominal do montante principal, o que desobedece o art. 142 do CTN, pois o lançamento tributário resta impreciso, ilíquido e incerto; nem o fundamento legal da atualização empregada, em clara ofensa ao art. 10, IV, do Decreto 70.235/72;

Que, além de atualizar o montante principal, aplicou a taxa SELIC, que desde a Lei n. 9.065/95 serve como mix de juros moratórios e atualização monetária dos débitos tributários. Esta situação se refere a um bis in idem, pois sobre o montante principal aplicou uma atualização monetária sem previsão legal descrita no corpo do auto de infração e outra atualização pela SELIC.

- **de formação dos acessórios (multas)** - são duas penas para o mesmo ato, além do caráter confiscatório.

O auto de infração imputa duas multas: uma de mora, aplicada sobre um valor atualizado cujo montante nominal não foi revelado, e outra de ofício. A concomitância de multas não é permitida, uma vez que penaliza a Impugnante pela mesma circunstância: o lançamento por revisão pelo não reconhecimento das contribuições supostamente devidas.

Requer, ao final, que os autos sejam baixados em diligência para que a auditoria fiscal diga qual o valor nominal do montante principal do débito, que esclareça a forma e a fundamentação que motiva a atualização monetária empregada e sua concomitância com os juros SELIC; e que seja determinada perícia para o quesito de distinguir, na contabilidade e nas informações da Impugnante, a distinção entre verbas indenizatórias e verbas remuneratórias.

Nomeia como perito o Sr. Marcelo Marra Guedes – CRC/MG 56.385/0-0, com endereço no SHIN CA 05, BLOCO H, apartamento 438, Lago Norte, Brasília/DF – CEP 71.503-505.

É o Relatório.

A 5ª. Turma da DRJ/BSB entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada pela contribuinte. Colaciono a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AIOP DEBCAD nº 37.236.784-4

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas pela empresa e equiparados as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. O preenchimento dos requisitos relacionados no art. 55 da Lei nº 8.212/91 (hoje revogado pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 27/11/09) apenas qualificava o contribuinte a solicitar a isenção, que, para ser efetivamente concedida, era necessário que a entidade a requeresse junto ao Órgão próprio.

*MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.
RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB-nº14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a procedência em parte da impugnação, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em fls. 1775/1801, quanto ao que foi vencida, onde são reiterados os argumentos já lançados na impugnação, bem como alega em preliminar que a decisão conexa é nula.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminar

Primeiramente, quanto a preliminar invocada que a decisão conexa (processo nº 10166.722677/2009-18, julgado em 7 de junho de 2011 pela 5a. Turma da DRJ/BSB) é nula, sustenta a contribuinte que a DRJ de origem não seria competente para julgar a condição isentiva, mas sim que caberia a DRF.

Estabelece a Lei 12.101/09 que:

Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

(grifou-se)

Na época estava vigente a Portaria MF nº 587/2010 (Revogada pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012), que assim disciplinava a competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ:

*Art. 229. Às **Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ**, com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:*

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - de infrações à legislação tributária das quais não resulte exigência do crédito tributário;

III - relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e

*IV - **contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos** a restituição, compensação, ressarcimento,*

reembolso, imunidade, suspensão, isenção e redução de alíquotas de tributos, Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), indeferimento de opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), e exclusão do Simples e do Simples Nacional.

(grifou-se)

Por sua vez, nos termos da Portaria MF nº 587/2000, competia as Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF:

Art. 220. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes "Especial A", "Especial B" e "Especial C", quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente:

[...]

X - executar as atividades relacionadas à restituição, compensação, reembolso, ressarcimento, redução e reconhecimento de imunidade e isenção tributária, inclusive as relativas a outras entidades e fundos;

[...]

(grifou-se)

Ainda, destaco que quando o contribuinte foi intimado da Informação Fiscal, foi-lhe deferido prazo para "apresentar diretamente à autoridade fiscal representante as alegações e provas que entender necessárias, conforme o art. 206 § 8º, inciso II, do RPS (Decreto 3.048/99)". Também consta no referido documento que "a presente Informação Fiscal será então encaminhada à autoridade hierarquicamente superior, em conformidade com o disposto no art. 206 § 8º, inciso II, do RPS (Decreto 3.048/99) e no art. 305, § 1º da IN SRP 03/2005 para decisão".

O art. 206 do Decreto 3.048/99 foi revogado posteriormente pelo Decreto nº 7.237, de 20 de Julho de 2010, todavia assim constava a redação deste:

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não

atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

[...]

II - a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

Quanto a Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 mencionada na Informação Fiscal, assim disciplina os artigos 305 e 306:

Seção II

Cancelamento da Isenção

Art. 305. A SRP verificará se a entidade beneficente de assistência social continua atendendo aos requisitos necessários à manutenção da isenção, previstos no art. 299.

§ 1º Constatado o não-cumprimento dos requisitos contidos no art. 299, a fiscalização emitirá Informação Fiscal - IF, na qual relatará os fatos, as circunstâncias que os envolveram e os fundamentos legais descumpridos, juntando as provas ou indicando onde essas possam ser obtidas.

§ 2º A entidade será cientificada do inteiro teor da IF e terá o prazo de quinze dias, a contar da data da ciência, para apresentação de defesa, com a produção de provas ou não, que deverá ser protocolizada em qualquer UARP da DRP circunscricionante do seu estabelecimento centralizador.

§ 3º Decorrido o prazo previsto no § 2º deste artigo, sem manifestação da parte interessada, caberá à chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP decidir acerca da emissão do Ato Cancelatório de Isenção - AC.

§ 4º Caso a defesa seja apresentada, o Serviço/Seção de Análise da DRP decidirá acerca da emissão ou não do Ato Cancelatório de Isenção - AC.

§ 5º Sendo a decisão do Serviço/Seção de Análise da DRP favorável à emissão do Ato Cancelatório de Isenção, a chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP emitirá o documento, o qual será remetido, juntamente com a decisão que lhe deu origem, à entidade interessada.

§ 6º A entidade perderá o direito de gozar da isenção das contribuições sociais a partir da data em que deixar de cumprir os requisitos contidos no art. 299, devendo essa data constar do Ato Cancelatório de Isenção.

§ 7º Cancelada a isenção, a entidade terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão e do Ato Cancelatório da Isenção para interpor recurso com efeito suspensivo ao CRPS.

Art. 306. A chefia do Serviço/Seção de Arrecadação ou de Análise da DRP, decidindo pela manutenção da isenção, recorrerá de ofício à autoridade administrativa imediatamente superior, nos termos da alínea “b” do inciso II do art. 366 do RPS. (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)

Em razão da revogação do artigo 206, assim constou no Decreto 7.237/2010 quanto as disposições transitórias, conforme art. 45 da referida legislação:

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador. (grifou-se)

Ainda, trata a Lei nº 9.430/96 sobre o assunto, com a seguinte redação:

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção I

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

~~*§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)*~~

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(grifou-se)

Deste modo, verifica-se que carece o processo conexo de decisão de autoridade competente que tenha analisado o suspensão da isenção, decisão esta que competia a Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF.

Logo, havendo o julgamento da DRJ sem prévio julgamento, pela DRF (autoridade competente), da defesa apresentada pela contribuinte quanto a Informação Fiscal, tem-se que há supressão de instância no processo conexo. Assim, impossível analisar o mérito deste processo sem violação ao devido processo legal.

Face a isto, compreendo que deve ser acolhida a preliminar de nulidade da decisão do processo conexo de nº 10166.722677/2009-18, julgado em 7 de junho de 2011 pela 5a. Turma da DRJ/BSB, determinando-se que os autos sejam remetidos a Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para que a autoridade competente realize o julgamento da defesa da contribuinte.

Por consequência, em razão da conexão existente entre os processos, considero nulo o acórdão ora recorrido, devendo este processo retornar a DRJ de origem e ficar sobrestado até que a DRF informe o julgamento do processo conexo de nº 10166.722677/2009-18. Tal compreensão decorre do disposto no §9º do art. 32 da Lei nº 9.430/96, o qual prevê julgamento simultâneo destes processos: "*Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente*".

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para: a) acolher a preliminar e declarar a nulidade do acórdão da DRJ/BSB do processo conexo de nº 10166.722677/2009-18, determinando-se que os autos sejam remetidos a Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para que a autoridade competente realize o julgamento da defesa da contribuinte; b) declarar a nulidade do acórdão ora recorrido, devendo estes autos retornarem a DRJ de origem, ficando sobrestados até que a DRF manifeste-se quanto ao julgamento do processo conexo de nº 10166.722677/2009-18.

No entanto, acordaram os membros deste colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que a acolheram. Desse modo, passo a analisar o mérito.

Mérito

Da imunidade da entidade de assistência social

A recorrente descumpriu um dos requisitos do art. 55 da Lei n. 8.212/91, o previsto no inciso II - ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. Diante disso, a empresa perdeu seu direito à Isenção a partir desta data (01/01/2007).

Para obter nova Isenção, a entidade deveria ter entrado com novo pedido de isenção, conforme determinava o §1º do mesmo art. 55. Como não o fez, não tem direito à Isenção Previdenciária, a partir de 01/01/2007.

A Recorrente sustenta que a autuação é indevida tendo em vista que é imune ao pagamento da contribuição previdenciária, nos termos do art. 195, parágrafo 7º da CF, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(grifou-se)

Da leitura do artigo, verifica-se que as “*entidades beneficentes de assistência social*” precisam atender às exigências estabelecidas em lei para serem imunes à contribuição previdenciária.

Nesse diapasão, assim disciplinava a norma infralegal (art. 55 da Lei n. 8.212/91), vigente à época do fato gerador, *in verbis*:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de

pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

(grifou-se)

Destaco que o processo em que se discute a exigência de contribuição previdenciária, obrigação principal, a qual está sendo julgada na mesma sessão do presente processo, está sendo reconhecido o preenchimento dos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91, em determinado período, devendo ser reproduzidos os seus fundamentos.

Para que seja concedida a imunidade regulamentada pela supracitada norma, a entidade precisa atender às exigências contidas nos incisos I, II, III, IV e V do art. 55 da Lei n. 8.212/91.

Apesar de se tratar de imunidade, constante no art. 195, parágrafo 7º da CF, destacado alhures, percebe-se que ela é condicionada, e que os requisitos impostos na legislação são válidos e não podem ser excluídos da apreciação deste conselheiro.

Nesse sentido, veja-se o precedente do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune".

II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ 24-06-2005 PP-00040 EMENT VOL-02197-07 PP-01247 RDDT n. 120, 2005, p. 150-153)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO.

DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.

2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo.

3. O art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.752/1977 não afasta a obrigação de a entidade se adequar a novos regimes jurídicos pertinentes ao reconhecimento dos requisitos que levam à proteção pela imunidade tributária.

4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória. Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(RMS 26932, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-01 PP-00015 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 178-183, grifou-se)

Desde modo, improcedem os argumentos da contribuinte, pois demonstrado que ela não possuía o CEBAS. Porém, o período considerado para lançamento - 01/01/2007 a 31/12/2008 – assim o foi porque a entidade não possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, válido e regularmente emitido.

Todavia, ficou constatado que a entidade apresentou, intempestivamente, o pedido de renovação de seu Certificado, válido para o triênio 2003/2006. A renovação do Certificado foi requerida em 24/10/2007, e na forma do art. 37 da Medida Provisória n. 446, de 07/11/2008, sendo o Certificado renovado pelo CNAS, mediante publicação da Resolução n. 07, de 03/02/09, com validade deferida a partir de 24/10/2007.

Ou seja, a apresentação intempestiva do pedido de renovação não permitiu a continuidade da imunidade. Mas, uma vez deferido, com efeitos a partir de 24/10/2007, necessário concluir que a partir de tal data a contribuinte foi configurada como entidade beneficente, cumprindo os requisitos para gozo da imunidade.

Diante destes fatos, e analisando o período do auto de infração remanescente, entendo que estão presentes todos os requisitos suficientes e necessários constantes no art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época, para o reconhecimento da imunidade do recorrente no período de 24/10/2007 a 31/12/2008. Logo, devem ser excluído do lançamento tal período, permanecendo o auto somente em relação ao período de 01/01/2007 a 23/10/2007.

Do recálculo da multa

No que se referem às multas de mora e de ofício aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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) 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) 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).

(grifou-se)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).*

*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).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN positiva o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

Das verbas indenizatórias.

A recorrente também contesta que lançamento tributário não distinguiu verbas indenizatórias de verbas remuneratórias. Nos abstermos de considerar as alegações

apresentadas tendo em vista não se verificar quaisquer referências ou valores atinentes às citadas rubricas, tanto no próprio Relatório Fiscal, bem como nos demonstrativos de apuração das bases de cálculo das contribuições exigidas.

Cabe ao interessado a prova do alegado. Não o fazendo, tornam-se improcedentes as razões apresentadas por estarem desacompanhadas de provas.

Em razão disso, carece de razão a recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) reconhecer a imunidade e afastar a incidência das contribuições dispostas no art. 22 e 23 da Lei 8.212/91 do período de 24/10/2007 a 31/12/2008; b) determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Voto Divergente da Conselheira Cecilia Dutra Pillar.

Peço vênia para divergir do voto do Ilustre Relator, no que pertine à questão preliminar e às multas aplicadas.

Da Preliminar

Inicialmente, há que se ter presente que as disposições do art. 32 da Lei nº 9.430/1996 se referem à suspensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, não se aplicando às contribuições sociais/previdenciárias, disciplinadas em legislação específica. Portanto, o rito processual estipulado no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 não é o utilizado para os procedimentos de suspensão (antes cancelamento) da isenção das contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º da Carta Magna.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, parágrafo 7.º, conferiu às Entidades Beneficentes de Assistência Social - EBAS o direito à isenção das contribuições sociais patronais, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei. Ao longo dos anos, essas exigências foram previstas nos seguintes diplomas legais, observados os respectivos períodos de vigência:

a) Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 55, vigente inicialmente até 09 de novembro de 2008;

b) Medida Provisória nº 446, de 07 de novembro de 2008, vigente no período de 10 de novembro de 2008 a 11 de fevereiro de 2009;

c) Lei nº 8.212/1991, artigo 55, com vigência restabelecida no período de 12 de fevereiro de 2009 a 29 de novembro de 2009; e

d) Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, vigente a partir de 30 de novembro de 2009.

Esclareça-se, em relação à MP nº 446/2008: (1) que esta foi rejeitada por ato do Presidente da Câmara dos Deputados, publicado no DOU de 12 de fevereiro de 2009; (2) que não havendo sido editado decreto legislativo regulando os efeitos produzidos por essa medida provisória, as relações jurídicas constituídas, bem assim aquelas decorrentes dos atos praticados durante a sua vigência, conservam-se por ela regidas, nos termos do parágrafo 11 do artigo 62 da Constituição Federal; e (3) que a MP nº 446/2008 trazia, em seu bojo, alterações legislativas similares àquelas posteriormente promovidas pela Lei nº 12.101/2009.

Nos termos do parágrafo 1.º do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o direito à isenção dependia de requerimento ao INSS – posteriormente, à RFB, em face da transferência de atribuições determinada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Já na vigência da MP nº 446/2008, a EBAS poderia gozar de isenção a contar da data de sua certificação pelo Ministério da área de atuação correspondente, e, na vigência da Lei nº 12.101/2009, a contar da data da publicação da certificação, desde que, em qualquer caso, atendidos os requisitos estabelecidos na legislação, sem necessidade de requerer o benefício.

Na verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção (direito material), deve ser observada a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o artigo 144, “caput”, do CTN, “in verbis”:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em relação aos procedimentos (direito adjetivo ou procedimental), todavia, deve-se observar que, na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, a constituição do crédito previdenciário dependia do prévio cancelamento da isenção, precedido da emissão de Informação Fiscal - IF, de acordo com o rito então estabelecido no parágrafo 8.º do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

Já durante a vigência da MP nº 446/2008 e a partir de 30 de novembro de 2009, quando entrou em vigor a Lei nº 12.101/2009, ficou a cargo da Fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir requisito(s) exigido(s) para o gozo da isenção, efetuar a lavratura de auto de infração, lançando as contribuições patronais devidas, relativamente ao período em que restou constatado tal

descumprimento, observado o rito previsto no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, e considerando-se automaticamente suspenso o direito à isenção nesse mesmo período. Isso em observância ao disposto no artigo 32 e seus parágrafos da Lei n.º 12.101/2009, aplicado em consonância com o parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN, que determina a aplicação imediata das normas procedimentais, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido na vigência da lei anterior. Veja-se, nesse sentido, *verbis*:

Lei n.º 12.101/2009

*Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a **fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil** lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. (Grifou-se.)*

*§ 1.º Considerar-se-á **automaticamente** suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa. (Grifou-se.)*

§ 2.º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

CTN Art. 144.

[...]§ 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifou-se.)

Neste sentido, também, o Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, e em seu artigo 125 estabelece que a Fiscalização da RFB, caso constate o descumprimento dos requisitos impostos pela legislação de regência para o gozo da isenção, deve lavrar auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos.

Em assim sendo, a Fiscalização não deve mais formalizar IF para cancelamento de isenção, pois, na sistemática da Lei n.º 12.101/2009, não são mais emitidos atos cancelatórios, nem atos declaratórios de reconhecimento da isenção. Veja-se, no caso, as regras de transição previstas nos artigos 44 e 45 do Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, *in verbis*:

*Art. 44. Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para **verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo***

*com a legislação vigente no momento do fato gerador.
(Grifou-se.)*

Parágrafo único. [...]

*Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.
(Grifou-se.)*

Em síntese, a Fiscalização, ao verificar que a entidade não cumpriu as exigências estabelecidas em lei para o gozo da isenção, deve lavrar auto de infração de obrigação principal, considerando automaticamente suspenso o direito ao benefício, no período correspondente ao descumprimento verificado, conforme previsto no artigo 32 e seu parágrafo 1.º da Lei nº 12.101/2009 e no artigo 125 e seus parágrafos do Decreto nº 7.574/2011, considerando a aplicação imediata das normas procedimentais, nos termos do artigo 144, parágrafo 1.º, do CTN.

Deste modo, efetivamente a Informação fiscal para cancelamento da isenção perdeu seu objeto, pois, a legislação superveniente não mais prevê a emissão de Ato Cancelatório de isenção mas sim que os fatos constatados e os requisitos descumpridos sejam relatados no auto de infração que veio a ser lavrado.

Saliente-se que a legislação é dinâmica. A Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005, mencionada na Informação Fiscal, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, DOU de 17/11/2009 trazendo nos artigos 227 a 235 o disciplinamento concernente às entidades isentas das contribuições sociais. Com a alteração da legislação (Lei nº 12.101/2009 e revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991), os citados artigos da IN receberam nova redação, dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15/09/2010. As disposições procedimentais relativas a cancelamento de isenção se encontram nos artigos 229, 233 e 234.

No caso em exame, o que se verifica é que a fiscalização agiu em conformidade com as disposições do art. 45 do Decreto nº 7.237/2010 pois quando da entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009, constatado que o processo de cancelamento da isenção nº 10166.722677/2009-18, não se encontrava definitivamente julgado, houve o encaminhamento da Informação Fiscal à fiscalização (despacho de fls. 604 daquele processo) que providenciou na lavratura dos Autos de Infração em 23/11/2010, demonstrando no relatório fiscal os requisitos descumpridos (os mesmos relatados da IF). O processo que contém a IF (nº 10166.722677/2009-18) encontra-se apensado a este.

As alegações da Entidade de nulidade do acórdão recorrido por supressão de instância não procedem. O processo que contém a IF para cancelamento da isenção sem decisão definitiva até 29/11/2009, deixou de ser analisado e decidido pela Delegacia da Receita Federal de origem, pois a legislação atual prevê que a discussão sobre os motivos da suspensão da isenção seja travada dentro do mesmo processo que contém o auto de infração e segundo o rito do Decreto nº 70.235/1972.

Deste modo, desde 30/11/2009 a autoridade competente para julgar em primeira instância administrativa o litígio decorrente da suspensão da isenção é a DRJ.

Assim, entendo estar correto o procedimento e rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.

Do Mérito

Novo Requerimento de isenção

Com relação ao direito à isenção, merece consideração a exigência de novo requerimento de isenção junto à RFB, suscitada no acórdão da DRJ e no voto do I. Relator.

Destaque-se que os fundamentos legais do auto de infração, sob o aspecto material, são aqueles estabelecidos na lei vigente no momento do fato gerador, em obediência ao “caput” do artigo 144 do CTN. Assim, no que interessa à situação em apreço, o auditor deve, quanto aos fatos geradores ocorridos até 09 de novembro de 2008 e no período de 12 de fevereiro de 2009 a 29 de novembro de 2009, verificar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991; quanto aos fatos geradores ocorridos no período de 10 de novembro de 2008 a 11 de fevereiro de 2009, i.e., a partir da publicação da MP nº 446/2008, a entidade certificada faz jus à isenção, desde que atendidos, cumulativamente, os requisitos previstos no artigo 28 dessa medida provisória; e a partir de 30 de novembro de 2009, os requisitos estabelecidos na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Até 09 de novembro de 2008 e no período de 12 de fevereiro de 2009 a 29 de novembro de 2009, o CNAS era competente para conceder o Registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, conforme estabelecido no artigo 18, inciso IV, da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993 – Lei Orgânica da Assistência Social - LOAS, regulamentado pelo Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998.

Até 11/2009, mesmo a entidade estando com seu Certificado vencido em 31/12/2006 e não tendo ainda seu Certificado deferido, não havia sido formalizado o cancelamento da isenção, não havendo que se exigir novo pedido de isenção junto à RFB pois à época a entidade permanecia formalmente enquadrada como isenta.

Na vigência da MP nº 446/2008 e a partir da Lei nº 12.101/2009, deixou de ser emitido o Ato Declaratório de Isenção e a entidade certificada que atendesse aos demais requisitos exigidos para a isenção não mais precisava formalizar pedido de isenção. Portanto, descabida a exigência de formalização de novo pedido de isenção, seja porque o deferimento do novo Certificado (em 02/2009), ocorreu na vigência da MP nº 446/2008, ou porque no período de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 não ocorreu o cancelamento da isenção então usufruída.

Vigência do Certificado

Com relação ao período de vigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, deve ser obedecida a legislação vigente à época dos fatos, no caso, de 01/2007 a 12/2008, o Decreto nº 2.536/1998 que dizia:

Art. 3º (...)

§ 2º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos terá validade de três anos, a contar da data da publicação no Diário Oficial da União da resolução de deferimento de sua concessão, permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que regulamenta a sua concessão.

§ 3º Desde que tempestivamente requerida a renovação, a validade do Certificado contará da data do termo final do Certificado anterior.

Estes dispositivos não estipulavam o prazo para o pedido de renovação de certificado, inferindo-se que tal pedido deveria ser protocolizado no prazo de validade do certificado anterior, a fim de garantir sua validade sem solução se continuidade.

A entidade em exame teve certificado válido até 31/12/2006, o pedido de renovação do certificado foi protocolizado em 24/10/2007 e deferido em 02/2009, assegurando validade a partir 24/10/2007 (data do protocolo). Portanto, não estando expressamente estipulado na legislação então vigente qual a consequência e a validade do certificado solicitado após o termo final de validade do anterior, há que se aceitar a vigência do certificado a partir de 24/10/2007, conforme atestada na Resolução que o deferiu.

O parágrafo único do art. 26 da MP nº 446/2008 dizia que o pedido de renovação deveria ser protocolizado com antecedência mínima de seis meses do termo final de validade do certificado. O § 1º do art. 24 da Lei nº 12.101/2009, considera tempestivo o requerimento de renovação de certificado protocolado no decorrer dos 360 dias que antecedem o termo final de validade. O Decreto nº 7.237/2010 revogou o Decreto nº 2.536/1998 e veio então disciplinar que o requerimento protocolizado após seis meses da validade do CEBAS, terá validade a partir da data da publicação da decisão e que a entidade não usufruirá os efeitos da certificação no período compreendido entre o término da validade e a data de publicação da decisão, independente de seu resultado (art. 7º, inciso II, parágrafo único). O art. 41 do mesmo Decreto determina que a entidade terá direito à isenção somente a a partir da data da publicação da certificação no DOU. Mas estas disposições são supervenientes e não podem ser aplicadas retroativamente, ao requerimento protocolizado em 10/2007.

Assim, com relação ao presente lançamento fiscal, que compreende o período de 01/2007 a 12/2008, corroboro as conclusões do nobre Relator de que esta Entidade teve assegurado seu direito à isenção de 24/10/2007 a 12/2008, período em que comprovou ser detentora de CEBAS. O crédito constituído deve ser mantido para os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2007 a 23/10/2007.

Das Multas

A recorrente questiona o fato de lhe terem sido imputadas duas multas: uma de mora, no valor de R\$ 2.114.383,11 aplicada sobre um valor cujo montante nominal não foi revelado pela auditoria e outra, de ofício, no valor de R\$ 594.029,33. Argumenta que não é

permitida a concomitância de multas, uma vez que penaliza pela mesma circunstância (*bis in idem*). Que deve ser observado o art. 112 do CTN que preconiza o dever de interpretação da lei tributária de forma mais favorável ao contribuinte, no que refere à capitulação do fato, sua natureza, circunstâncias, imputabilidade e natureza da penalidade, bem como sua graduação. Que não se trata apenas de aplicar a lei mais benéfica (art. 106 do CTN), mas considerar os fatos que envolvem a recorrente que, no caso, não deixou de ofertar as informações que lhe eram requeridas como entidade imune. Assim, inaplicáveis duas multas sobre fatos imbricados entre si que constituem única circunstância: lançamento de contribuições impagas. Por outro lado, reclama que as multas são extremas e penalizantes, reportando decisão do Supremo Tribunal Federal que entendeu ser confiscatória a multa de 300% prevista no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 8.846/1994. Também alega que a decisão da DRJ manteve a iliquidez do crédito e o cerceamento de defesa, na medida em que posterga a definição de qual a multa a ser paga. Que o lançamento não obedece o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 142 do CTN.

Embora a recorrente não especifique qual seria a "dobra" das multas, como identifica os valores a que se reporta, é possível assegurar que se refere à multa de mora (24%) aplicada ao lançamento de ofício das competências 01/2007 a 11/2008 e à multa de ofício (75%), aplicada às competências 12/2008 e 13/2008, ambas previstas na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, a primeira no art. 35, II da Lei nº 8.212/1991 e a segunda no art. 35-A da mesma Lei, acrescentado pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os valores de R\$ 2.114.383,11 e R\$ 594.029,33, especificados na folha de rosto do AI (fls. 722) somados, totalizam os R\$ 2.708.412,44, demonstrados no Discriminativo do Débito - DD, às fls. 345, cujo valor do principal que serviu de base para o seu cálculo está demonstrado ao longo do DD, por competência e estabelecimento. Deste modo, sem respaldo a alegação de desconhecer o montante nominal que serviu de base para a aplicação das multas, seja a multa de 24% ou a de 75%.

Portanto, não existe o *bis in idem* alegado nem concomitância de multas, pois as multas incidentes sobre os lançamentos de obrigação principal, não foram aplicadas sobre fatos geradores dos mesmos períodos de apuração. Tratam-se de fatos geradores ocorridos em períodos distintos para os quais há legislação também distinta. O pedido para que seja observado o art. 112 do CTN não se aplica ao presente caso pois a legislação não deixa dúvidas quanto à sua interpretação, da mesma forma como não se aplica a citada decisão do STF, que se refere à Lei nº 8.846/1994, haja vista que a legislação que fundamentou as multas em questão está na Lei nº 8.212/1991 com suas alterações.

Não procede o argumento de que o lançamento não obedeceu às disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e ao art. 142 do CTN. Do conjunto de informações constantes da autuação, extrai-se que estão presentes todos os requisitos do art. 10, quais sejam: a qualificação do autuado; local, data e hora da lavratura; a descrição dos fatos; dispositivos legais infringidos e penalidade aplicável; a determinação da exigência; a intimação para cumpri-la ou impugná-la e a assinatura da autoridade autuante, com indicação de seu cargo e o número de matrícula. O lançamento foi efetuado por autoridade administrativa competente que ao verificar a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, determinou a matéria tributável (identificando as bases de cálculo), calculou o montante do tributo devido (demonstrados no Discriminativo do Débito - DD, com a aplicação das alíquotas previstas na legislação), o sujeito passivo está identificado e demonstrada a penalidade cabível.

Para fins de esclarecimento, cabe referir a distinção existente entre obrigação principal e acessória, uma vez que o sujeito passivo foi autuado pelo descumprimento destas duas obrigações. Em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) e o fisco (sujeito ativo), tem aquelas duas obrigações para com este: uma obrigação denominada principal, que é a de verter contribuições para a Seguridade Social; outra denominada acessória, distinta da primeira, que decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (art. 113¹ do CTN)

O descumprimento da obrigação principal dá ensejo ao lançamento de ofício do crédito tributário, com a exigência do principal não recolhido acrescido de multa e juros moratórios enquanto que o descumprimento da obrigação acessória tem como consequência a lavratura do Auto de Infração, exigindo a penalidade prevista para cada tipo de infração cometida. Na ação fiscal sob exame, foi constatado o descumprimento da obrigação principal de pagar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os fatos geradores identificados pela fiscalização (AI identificado pelo Debcad nº 37.236.784-4, processo nº 10166.722596/2010-43) e o descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores em GFIP bem como outras informações de interesse da Seguridade Social - AI CFL 68 (Debcad nº 37.236.781-0, processo nº 10166.722593/2010-18).

A legislação previdenciária vigente até o advento da MP 449/2008 previa no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876/1999, a aplicação de multa nos lançamentos de ofício decorrentes de falta de recolhimento de obrigação principal e, nos casos de falta de declaração das contribuições previdenciárias em GFIP, multa punitiva pelo descumprimento da obrigação acessória, disciplinada no § 5º do art. 32 da mesma Lei. Estas multas convivem perfeitamente por tratarem de penalidades por condutas distintas uma vez que, nos termos do parágrafo 2º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Lei nº 9.528/1997, combinado com o parágrafo 1º do art. 225 do RPS, as informações prestadas em GFIP, além de servirem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pela Seguridade Social, compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, motivo pelo qual, a não entrega desse documento acarreta prejuízo ao Fisco e aos segurados da Previdência Social.

Assim temos que antes da MP 449/2008 a fiscalização ao constatar que determinado contribuinte não declarou a integralidade dos fatos geradores em GFIP e não recolheu o total das contribuições devidas, lavrava autos de infração distintos: **(a)** pelo descumprimento da obrigação principal (aplicando multa de 24%, prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212/1991) e **(b)** pelo descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP (aplicando as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/1991).

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

revogada. Com a edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou a legislação e acrescentou o artigo 35-A à Lei nº 8.212/1991, a multa no lançamento de ofício passou a ser aplicada, a partir da competência 12/2008, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, nas situações que envolvam falta de pagamento ou recolhimento E ausência ou inexatidão da declaração.

Quanto às obrigações acessórias relativas às Declarações em GFIP, cujo descumprimento era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/1991, a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da Lei nº 8.212/1991.

O lançamento em apreço contém competências anteriores à modificação da Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449/2008. Em razão das disposições da alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, que determina a aplicação da legislação posterior se cominar penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 regulou, em seu artigo 476-A, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010, o procedimento a ser observado no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até 30/11/2008:

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:

- 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.

Conforme verificado na planilha de fls. 737 do Relatório Fiscal da Infração, a fiscalização comparou os valores elencados na coluna “Total Multa Atual” com os da coluna “Total Multa Anterior”, nas competências 01/2007 a 10/2008, concluindo que, em todas estas competências, o somatório das multas da legislação de regência foi mais benéfico para o

autuado (soma da multa de 24% da obrigação principal com a multa pela infração em GFIP = AI CFL 68, previstas na legislação de regência, comparada à multa de 75% da obrigação principal, da legislação atual).

O recorrente entende que o crédito tributário não tem liquidez, pelo fato da comparação das multas acima explicitada não ser definitiva, o que não lhe proporciona o direito à ampla defesa. Ocorre que a legislação vigente antes da MP 449/2008, estipula percentuais de multa variáveis, de acordo com a fase em que se encontrar o processo quando de seu efetivo pagamento. Por esse motivo foi publicada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, DOU 08/12/2009, normatizando em seu artigo 2º que a análise da penalidade mais benéfica será realizada no momento do **pagamento ou parcelamento do débito** pelo contribuinte, ocasião em que os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, não se vislumbra o cerceamento de defesa alegado pelo recorrente pois os valores originais das penalidades estão demonstrados no lançamento assim como a forma de sua comparação, devendo o recálculo ser realizado quando o contribuinte tomar a iniciativa de regularizar o débito, conforme preceitua a legislação.

Dessa forma, para as competências 01/01/2007 a 23/10/2007, remanescentes neste lançamento, a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB nº 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento ou parcelamento do débito, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar a incidência das contribuições previdenciárias no período de 24/10/2007 a 31/12/2008, em razão da isenção, mantendo para o período remanescente do crédito tributário, as multas conforme calculadas pela autoridade lançadora, as quais deverão ser reanalisadas quando for postulado o seu pagamento, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

(Assinado Digitalmente)

Cecilia Dutra Pillar - Redatora Designada