



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

Processo n° 10480.722253/2009-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.354 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2007

Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD sob nº 37.236.927-8

Consolidados em 13/11/2009

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, CTN.

Às obrigações tributárias acessórias, aplica-se o prazo decadencial segundo a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. PERDA DA ISENÇÃO PELA MANTENEDORA.

Havendo a perda de isenção pela mantenedora, não há reconhecimento de direito adquirido da mantida.

Alegação de existência de mandado de segurança no pálio judicial, com êxito em outros tributos não implica em extensão aos efeitos da decisão judicial na isenção previdenciária não prospera, ausência de efeito 'erga omnes'.

No caso em tela havendo ação mandamental específica não guarda vínculo nenhum com o presente lançamento, eis que visam desconstituir os lançamentos fiscais específicos, consubstanciados nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.445.9821, 35.471.7910, 35.471.7928 e 35.445.9830, referentes a ação fiscal anterior, referente a período diferente do presente (10/1996 a 05/2002), razão pela qual a decisão dele não importa neste, não havendo concomitância e tão pouco há necessidade de diligência para ter o resultado final.

DIREITO A ISENÇÃO

A lei previdenciária estabelece as formas de reconhecimento da isenção, resguardando o direito adquirido às entidades que em período pretérito obtiveram o benefício perante o INSS, face a revogação da isenção em

virtude de novo ordenamento legal, seu restabelecimento mediante novas regras, bem como o cancelamento do benefício, administrativamente, quando não cumpridos os requisitos para a manutenção.

No caso em tela houve a perda do benefício da isenção por parte da mantenedora e a mantida também o perde.

DA CONDIÇÃO DE ISENTA DA RECORRENTE. INEXISTÊNCIA COM A PERDA DO RECONHECIMENTO DE ISENTA DA MANTENEDORA

A mera alegação de enquadramento do FPAS 639, não garante a Recorrente a condição de isenta se a mantenedora perdeu o direito ao benefício, sem demonstração de existência de reversão diante de recurso próprio.

Em não sendo reconhecida como isenta a mantenedora, então, por sua vez a mantida há de demonstrar a sua condição de isenta, que não presente caso não ocorreu, mantendo o lançamento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, quanto à decadência, pela aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173, do CTN, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, que votou em dar provimento parcial pela aplicação da regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator: Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Daniel Melo Mendes Bezerra, Cleberson Alex Friess, Manoel Coelho Arruda Junior, Theodoro Vicente Agostinho

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário aviado contra Acórdão sob nº 0733.102 da 5ª Turma da DRJ/FNS onde julgou procedente o lançamento efetuado no AIOA acima identificado, sendo ele:

Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) DEBCAD sob nº 37.236.9278, lavrado contra a Recorrente por infringência ao disposto no art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, em razão do sujeito passivo ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com informações incorretas ou omissas, detalhadas na planilha de fls. 39 a 43, pelo que foi aplicada a presente multa.

Diz a Fiscalização que trata de uma instituição de ensino, pesquisa e extensão sem fins financeiro e que deveria se enquadrar no código FAPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social, sob nº 574 e no entanto ela registrou na GFIP com o código sob nº 639.

Que tal comportamento resulta em declarar apenas contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados e dos contribuintes individuais, deixando de ser declaradas a cota patronal incidente sobre remuneração pagas, devidas ou creditadas de segurados empregados e de contribuintes individuais, conforme dispõe o Artigo 22, I, II e III da Lei 8.212/91.

Intimada a apresentar o Deferimento do Pedido de Isenção de Contribuição Previdenciária a Recorrente informou que é abrangida pelo direito adquirido, nos moldes do § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/91, porque já contempla de isenção em razão de ser entidade mantida pelo CETEC.

Destacou a Fiscalização que o CETEC, através do Ato Cancelatório sob nº 15.401.1/001/2005, perdeu a isenção, com efeito retroativo em 01/01/93. E ainda, relata a Fiscalização, que em relação as demais obrigatoriedade que trata o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, a Recorrida teve seu CEBAS renovado ao triênio 23/10/2005 a 2008 por força da MP 446/2008, ao qual foi rejeitado.

Quanto a multa, já analisando a benevolência do artigo 106, II, C do CTN a Fiscalização aplicou o Artigo 35 da Lei 8.212/91, bem como lançou em outro AI a multa pelo descumprimento de obrigação acessória relaciona à GFIP.

Quanto a decadência a Fiscalização entendeu que não houve recolhimento antecipado, razão pela qual teve como fulcro para análise da decadência o Artigo 173, I do CTN.

Inconformada com lançamento aviou sua Impugnação, cuja qual não foi suficiente para modificá-lo, sendo mantido ‘in totum’.

Noticiada da decisão de piso, em 11/11/2013, no dia 02/12/2013 apressou-se em recorrer a esta Corte, com as seguintes alegações: i) tempestividade; ii) fatos; ii) da decisão recorrida; iv) necessidade de reforma e suas razões.

É a síntese do necessário.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

O Recurso acode os pressupostos de admissibilidade, inclusive a tempestividade, razão pela qual dele conheço e passo a examinar as suas razões.

O ponto nodal da testilha é a isenção de contribuição previdenciária, parte patronal, face ao reconhecimento ou não do direito adquirido da Recorrente diante da isenção da sua mantenedora CETEC.

Lamenta a Recorrente em ter ajuizado mandado de segurança na Justiça Federal ao invés de ter ajuizado ação declaratória, em caso idêntico, mas com outros lançamentos, onde lá se conheceu da sua isenção, por ser mantida pela sociedade civil Centro e Educação técnica e Cultural – CETEC, entidade que, segundo a decisão judicial goza de isenção previdenciária desde 1966, direito a ela extensivo.

A decisão de piso trás a nós a notícia que verificou no sítio da internet do TRF/5 o ‘mandamus’ mencionado e que constatou que a Recorrente de fato buscou a anulação dos lançamentos fiscais outros referentes a ação fiscal anterior, compreendido no período (10/1996 a 05/2002), sendo que em decisão singular o mesmo foi julgada improcedente, mas em sede de recurso de apelação a impetrante obteve provimento parcialmente favorável, para afastar o lançamento fiscal do período objeto das autuações, e que atualmente se encontra em tramitação perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por força de Recurso Especial.

Observo que por ser uma ação mandamental específica não guarda vínculo nenhum com o presente lançamento, eis que visam desconstituir os lançamentos fiscais específicos, consubstanciados nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.445.9821, 35.471.7910, 35.471.7928 e 35.445.9830, referentes a ação fiscal anterior, referente a período diferente do presente (10/1996 a 05/2002), razão pela qual a decisão dele não importa neste, não havendo concomitância e tão pouco há necessidade de diligência para ter o resultado final.

A lei previdenciária estabelece as formas de reconhecimento da isenção, resguardando o direito adquirido às entidades que em período pretérito obtiveram o benefício perante o INSS, face a revogação da isenção em virtude de novo ordenamento legal, seu restabelecimento mediante novas regras, bem como o cancelamento do benefício, administrativamente, quando não cumpridos os requisitos para a manutenção.

Assim, reporto-me ao Relatório Fiscal onde este informa que houve o cancelamento de isenção da mantenedora, através do Ato Cancelatório sob nº 15.401.1/001/2005, onde perdeu a isenção retroativo em 01/01/93. Por onde inicio o meu julgamento.

DA PERDA DO BENEFÍCIO INCENTIVO PELA ENTIDADE MANTENEDORA CETEC

No Relatório Fiscal, quando tratou da obrigatoriedade do requerimento administrativo para o direito à isenção, que a entidade mantenedora CETEC teve cancelada a isenção, por meio do Ato Declaratório nº 15.401.1/001/2005, emitido em 22/02/2005, com efeito retroativo a 01/01/1993 a Recorrente não manifestou em sua impugnação.

Ora, esta questão não foi espancada pela Recorrente no momento da impugnação, tornando-se assim, matéria não impugnada, nos dizeres do Artigo 17 do Decreto 70.235/72, 'in verbis':

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

Desta forma, como a Recorrente sustenta em sua argumentação na resposta à intimação fiscal (fl. 231), que possui direito adquirido como entidade mantida pelo CETEC, mas não demonstrou que esta é instituição isenta, não há de se conhecer a sua isenção também.

Assim, como não anatematizou o relato da fiscalização ao dizer que a mantenedora não tinha mais reconhecida a isenção por força de ato cancelatório que o 'caçou', não vejo como prosperar a alegação de isenta por ser mantida por mantenedora isenta.

DA CONDIÇÃO DE ISENTA DA RECORRENTE

A Recorrente alega ser enquadrada no FPAS 639, porque isenta em razão de ser mantida pela CETEC e ainda por ter direito adquirido.

Por sua vez, como alhures dito, a CETEC já não é mais isenta, porque afastada esta condição através de ato declaratório não combatido, fato este por si só que já estabelece que a Recorrente não faz jus à isenção da cota patronal.

Em não sendo reconhecida como isenta a mantenedora, então, por sua vez, deveria a mantida, ora Recorrente demonstrar cabalmente a sua condição de isenta, cuja evolução histórica foi trazida na decisão de piso, a qual me inclino e peço vênias para transcrevê-la em parte:

Do reconhecimento de isenção das Contribuições Sociais

No âmbito da Previdência Social, a legislação estabeleceu as formas de reconhecimento da isenção, resguardando o direito adquirido às entidades que em período pretérito obtiveram o benefício perante o INSS, face a revogação da isenção em virtude de novo ordenamento legal, seu restabelecimento mediante novas regras, bem como o cancelamento do benefício, administrativamente, quando não cumpridos os requisitos para a manutenção.

Nestes termos, a Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção (IFC), como requisito para que se tenha seguimento a cobrança de contribuições através de lançamento fiscal, tem lugar quando a entidade é reconhecida como isenta pelo INSS, tal como previsto na Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, vigente à época da lavratura fiscal em comento:

Instrução Normativa SRP nº 03/2005:

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. (Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)

§ 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.

[...].

Denota-se, pelo dispositivo da IN 03/2005, que a verificação diz respeito à continuidade do atendimento dos requisitos para manutenção do benefício, ou seja, diante de uma entidade beneficente de assistência social e em gozo de isenção das contribuições destinadas à seguridade social reconhecida pelo INSS, quando o Fisco constata o descumprimento de requisitos que importem na perda da isenção, fará informação fiscal, dando-lhe oportunidade do contraditório e da ampla defesa na via administrativa.

Da mesma forma na legislação posterior, destacando-se a Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009, e que atualmente sequer se faz necessária a exigência prévia de IFC, bastando que não se cumpram os requisitos legais para manutenção da isenção, para se proceder ao imediato lançamento fiscal, que colaciono:

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 229. Constatado o descumprimento, pela entidade, de requisito estabelecido no art. 227, a isenção ficará suspensa e a fiscalização da RFB lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, relatando os fatos que lhe deram causa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

[...]

Art. 233. A partir de 30 de novembro de 2009, deixam de ser emitidos ato declaratório e ato cancelatório de isenção. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

[...]

Pelo que se vê, a IFC é apenas pré-requisito para a cobrança de contribuições destinadas à seguridade social, devidas por entidades beneficentes de assistência social que estejam em gozo de isenção reconhecida pelo INSS, pois que se destina ao cancelamento da isenção anteriormente concedida.

O ato de reconhecimento do direito à isenção, conforme a legislação, pode ser tácito ou expresso. Na forma expressa, tem-se aquele obtido

por ato formal expedido pelo INSS, posteriormente pela Secretaria da Receita Previdenciária e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, atualmente, dispensada a sua emissão, por força da novel legislação (Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009). No seu período de exigência formal, constava expresso do § 1º, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, nestes termos:

Lei nº 8.212/91:

Art. 55. [...].

[...]

§ 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.

[...].

Tacitamente seria em virtude dos direitos adquiridos, que o parágrafo primeiro ressalvou, cuja interpretação foi dada pelo Parecer CJ/MPAS nº 2.901, de 25 de novembro de 2002:

ASSUNTO: Interpretação do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. EMENTA: Direito Previdenciário. Assistência Social. Direito adquirido à isenção. Interpretação do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Trata-se de consulta sobre a interpretação do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cujo teor é o seguinte:

[...]

7. Desde o início, a opção do legislador brasileiro foi a de dar benefício fiscal às entidades de fins filantrópicos. Infra-constitucionalmente, os primórdios da legislação de assistência social datam de 4 de julho de 1959, quando entrou em vigor a Lei nº 3.577, que concedia isenção da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração, nos seguintes termos:

Art. 1º Ficam isentas da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração.

Art. 2º As entidades beneficiadas pela isenção instituída pela presente lei ficam obrigadas a recolher aos Institutos, apenas, a parte devida pelos seus empregados, sem prejuízo dos direitos aos ~~mesmos conferidos~~ pela legislação previdenciária.

8. Em 1º de setembro de 1977 passou a vigor o Decreto-Lei nº 1.572, que revogou a Lei nº 3.577, de 1959, resguardando o direito da instituição que tinha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data em que foi publicada, fosse portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e já estivesse isentada contribuição. Este decreto deu prazo para que a entidade que não estivesse de posse de todos os documentos os pleiteasse junto aos órgãos competentes, conforme se depreende da sua leitura:

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isentada contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam a remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-Lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no "caput" deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste Decreto-Lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até, que o Poder Executivo deliberar sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior, aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele

reconhecimento.

O SECRETÁRIO DE ARRECAÇÃO E FISCALIZAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 110, inciso V do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº MTPS 3.283, de 18 de setembro de 1973, e consoante o disposto no subitem 3.1 da Portaria nº MPAS838, de 19 de setembro de 1977, Considerando o que dispõe o Decreto-Lei nº 1.572, de 01 de setembro de 1977, Considerando o Parecer nº 1.168, de 30.11.77, do Sr. Consultor Geral da República Processo nº 024C77 P. R. nº 4.192/77, publicado no "Diário Oficial da União" de 16.01.78, e Considerando o que determina a Portaria nº MPAS928, de 23 de janeiro de 1978, RESOLVE:

I Disciplinar as obrigações das entidades de fins filantrópicos perante a Previdência Social, para efeito de isenção da quota patronal.

I CONDIÇÕES PARA ISENÇÃO DA QUOTA PATRONAL 2

A isenção da quota patronal de contribuição previdenciária, prevista na Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, estará assegurada às entidades em qualquer das situações abaixo indicadas:

a) que tenham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo governo federal até 01.09.77 e que, naquela data, fossem portadoras de certificado de entidade de fins filantrópicos, com validade por prazo indeterminado, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social do Ministério da Educação e Cultura e estivessem isentas daquela contribuição;

b) que se encontravam em gozo da isenção, sendo portadoras de certificado provisório de entidades de fins filantrópicos em vigor, desde que tenham requerido até 30.11.77 seu reconhecimento como de utilidade pública federal;

c) que se encontravam em gozo de isenção, ainda que expirado o prazo da vigência do certificado provisório de entidade de fins filantrópicos, desde que tenham requerido, até 30.11.77, a renovação do referido certificado e o reconhecimento como de utilidade pública federal.

2.1 Ocorrendo o indeferimento do pedido de reconhecimento como de utilidade pública federal ou da renovação do certificado provisório, a isenção cessará na data da publicação dos atos decisórios.

2.2 Para as entidades que não tenham requerido, até 30.11.77, a renovação de certificado provisório e o reconhecimento como de utilidade pública federal, a isenção cessou, definitivamente, naquela data.

3 O cancelamento da declaração de utilidade pública federal, o seu indeferimento ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, tornando-se devidas as contribuições previdenciárias integrais a partir do mês seguinte ao da revogação.

[...].

31. O que o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, está garantindo é que a entidade beneficente que já gozava da isenção não precisaria se submeter ao crivo do INSS novamente para manter a benesse. A observância aos requisitos da nova lei, a partir de sua exigência (novembro de 1991), é imperiosa para todas as entidades que quiserem continuar gozando de isenção das contribuições sociais previdenciárias.

[...].

35. O Instituto tem sim a competência para verificar se a entidade atende aos requisitos da isenção a qualquer tempo. Se constata que ela não mais atende, deve emitir informação fiscal, que dará origem ao ato cancelatório, e dependendo do requisito que não está sendo cumprido pode retroagir os efeitos da decisão de cancelamento ao momento ao em que a entidade deixou de cumpri-lo, observado o prazo decadencial.

36. Por outro lado, nenhuma entidade que, depois da Lei de Custeio, reúna todas os documentos e condições do seu art. 55, pode se auto-declarar isenta, dispensar-se do pagamento das contribuições previdenciárias, sem o requerimento e a prévia manifestação do INSS, exceto as que já eram reconhecidamente isentas antes daquela lei.

37. Os atos cancelatórios eventualmente feitos pelo INSS com base única e exclusivamente no fato de entidade isenta antes da Lei nº 8.212, de 1991, não ter requerido novamente a isenção, afrontam o § 1º do art. 55, e devem ser de pronto revistos.

Ante o exposto, conclui-se que, administrativamente, a melhor interpretação para o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, é aquela que garante às entidades isentas pela Lei nº 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, o direito de não precisarem requerer novamente a isenção ao

INSS, devendo contudo se adequar a todos os requisitos da nova legislação, ficando sujeita a fiscalização posterior. Também se faz necessário que o INSS revise todos os cancelamentos de isenções que contrariem este Parecer.

[...]

Tem-se, pois, que as entidades reconhecidas administrativamente como isentas pelo INSS são as que: a partir da vigência da Lei 8.212/1991, efetuaram pedido de isenção e tiveram este deferido expressamente; ou as que eram isentas nos termos da Lei nº 3.577, de 1959, e continuaram a usufruir o benefício após o Decreto=Lei nº 1.572, de 1977. Para as entidades nesta situação, fazia-se necessário o cancelamento do benefício para a posterior exigência da contribuição não paga. É o que mostram as Instruções Normativas INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005 e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009:

IN INSS/DC nº 100/2003:

Art. 321. A entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da publicação do Decreto-lei nº 1.572, atendia aos requisitos abaixo, teve assegurado o direito à isenção até 31 de outubro de 1991:

I detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF) com validade por prazo indeterminado;

II era reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal;

III os diretores não percebiam remuneração;

IV encontrava-se em gozo de isenção das contribuições previdenciárias.

[...].

Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005:

Art. 313. O direito à isenção foi assegurado até 31 de outubro de 1991 à entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da publicação do Decreto-lei nº 1.572, de 1977, atendia aos requisitos abaixo:

I detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos CEFF com validade por prazo indeterminado;

II era reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal;

III os diretores não percebiam remuneração;

IV encontrava-se em gozo de isenção das contribuições previdenciárias.

[...].

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 240. O direito à isenção foi assegurado até 31 de outubro de 1991 à entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da publicação do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, atendia aos requisitos abaixo:

I detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF) com validade por prazo indeterminado;

II era reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal;

III os diretores não percebiam remuneração;

IV encontrava-se em gozo de isenção das contribuições previdenciárias.

[...].

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 regulamentou a isenção da contribuição social por parte das entidades de assistência social, estabelecida pelo art. 195, § 7º, nestes termos:

Lei nº 8.212/91:

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 Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos.

III promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

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 Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§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.

[...]

Tem-se, pois, que uma das formas do reconhecimento da isenção é o requerimento administrativo e o seu deferimento por parte do órgão competente (INSS, SRP, RFB, nos períodos das respectivas competências). Diga-se que não se trata de inovação da Lei nº 8.212/1991, uma vez que o art. 275, § 1º, do Regulamento do Regime de Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 72.771/1973, já o exigia. No caso presente, não consta ter a autuada requerido o reconhecimento de isenção perante o INSS, não havendo, portanto, o reconhecimento pela via expressa, como previsto no art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/1991.

Decreto nº 72.771/1973:

Art. 275. A entidade de fins filantrópicos, para gozar da isenção prevista na Lei no 3.577, de 4 de julho de 1959, deverá apresentar ao INPS o certificado em que seja como tal declarada pelo Conselho Nacional de Serviço Social do Ministério da Educação e Cultura.

§ 1º A isenção será efetivada a contar do mês em que a interessada formalizar ao INPS sua pretensão, acompanhada dos elementos pelos quais faça prova de que preenche os requisitos indicados no parágrafo seguinte e será suspensa, a qualquer tempo, quando for apurado que deixou de satisfazer qualquer daqueles requisitos, notificado o Conselho Nacional de Serviço Social.

[...].

Neste ponto, cabe verificar se estaria a entidade abarcada pelo reconhecimento tácito, face a ressalva ao direito adquirido, que compõe a primeira parte do parágrafo primeiro citado. O Parecer CJ/MPAS buscou dar a interpretação ao direito adquirido, dantes colacionado, no sentido de que as entidades que já usufruíam da isenção, por terem requerido antes da novel legislação, não precisariam se submeter a novo pedido administrativo, como consta no seu item 30: “30. E é novamente mesmo, porque era necessário requerer a isenção ao Instituto, que em 1978 ainda era o IAPAS: [...]”.

O direito à isenção sempre foi atribuído a título precário, ou seja, as entidades eram obrigadas a atenderem aos requisitos estabelecidos em

lei, sob pena de perecimento do direito. Assim é desde o Decreto-lei nº 1.572/1977, que previu em seu art. 2º os casos de revogação do mesmo.

Decreto-Lei nº 1.572/1977:

Art. 1º Fica revogada a Lei no 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social INPS as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no caput deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste decreto-lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venha a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

Art. 2º. O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao desta revogação.

Nada impedia nem impede que, por inovação legislativa, viessem ou venham a surgir novos requisitos ao reconhecimento ou à manutenção do direito à isenção a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988.

É o que também se observa da leitura do art. 178 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

(...)

O art. 55 da Lei nº 8.212/1991, foi regulamentado pelo Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social (ROCSS), aprovado sucessivamente pelos Decretos nº 356, de 7 de dezembro de 1991, nº 612, de 21 de julho de 1992, nº 2.173, de 5 de março de 1997 e Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que por conveniência se reproduz o necessário:

Decreto nº 356/1991:

Art. 30. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 25, 26 e 28 a entidade beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

§ 1º A isenção das contribuições é extensiva às dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da entidade beneficente, quando por ela executada e destinadas a uso próprio.

§ 2º A isenção não abrange empresas ou entidades que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja, no exercício do direito a isenção, exceto no caso de que trata o § 11.

§ 3º Ressalvado o direito adquirido, a isenção será requerida ao INSS na forma do art. 31.

§ 4º O INSS verificará, periodicamente, se a entidade beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

§ 5º O Conselho Nacional do Serviço Social encaminhará trimestralmente ao INSS a relação das entidades que não renovaram o Registro na forma do inciso III.

§ 6º A entidade filantrópica que em 24 de julho de 1991 gozava da isenção de que trata este artigo,

estará, a partir de 25 de julho de 1991, sujeita ao cumprimento das exigências referidas nos incisos I a VIII para manter a isenção, que poderá ser cancelada, a qualquer tempo, caso o INSS venha a verificar a falta de qualquer delas, ainda que isoladamente.

§ 7º O disposto no inciso II somente será exigido da entidade beneficiada pela isenção em 24 de julho de 1991, na forma do Decreto-lei nº 1.572, de 01 de setembro de 1977, quando da renovação do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos.

§ 8º Perderá direito à isenção a entidade que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los.

§ 9º O INSS comunicará ao Ministério da Justiça e ao Conselho Nacional do Serviço Social o cancelamento de que trata o parágrafo anterior, observado o disposto no § 2º do art. 33.

§ 10. Para os fins previstos neste artigo, todas as entidades registradas no Conselho Nacional do Serviço Social até 24 de julho de 1991 deverão renovar seu Certificado ou Registro até 25 de julho de 1994, conforme o inciso III.

§ 11. O disposto nos § 6º e 7º aplica-se à empresa ou entidade mantida por outra que, em 24 de julho de 1991, estava no exercício do direito à isenção, desde que esse direito fosse a ela extensivo.

Como se observa, o § 11, do art. 30 estendeu o benefício fiscal às entidades mantidas, com personalidade jurídica própria.

Pela leitura dos §§ 2º, 3º e 11 do art. 30 do Decreto nº 356/1991, tem-se que para as entidades personalizadas ligadas à mantenedora, a dispensa de requererem a própria isenção ao INSS, só estaria assegurada na ocorrência cumulativa das seguintes condições: a) ser entidade mantida por instituição com direito à isenção, estando o nome daquela averbado no certificado de entidade de fins filantrópicos desta; b) a instituição mantenedora estar no exercício do direito à isenção, por efeito da Lei nº 3.577/59, em 24 de julho de 1991; e c) que esse direito fosse extensivo à entidade mantida.

A conclusão que se vislumbra é que, com a vigência da Lei nº 8.212/1991, a entidade vinculada que possuía isenção por via reflexa, para a preservação desse benefício sem a necessidade de requerer a isenção diretamente ao INSS, deveria continuar na condição de entidade mantida, implicando, o contrário, na perda da benesse fiscal.

De outra forma, se pretendesse a desvinculação da entidade tida como mantenedora e a preservação do benefício, deveria requerer a isenção na via administrativa e aguardar o pronunciamento, sujeitando-se às normas legais vigentes à data do requerimento, como as entidades em geral, sendo impossível se auto-declarar como entidade isenta, eximindo-se do pagamento

das contribuições previdenciárias, sem o requerimento e a prévia manifestação do órgão administrativo, como fez a autuada, ainda que reunisse todos os documentos e as demais condições previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

O Decreto nº 612/1992, que deu nova redação ao ROCSS, manteve as mesmas disposições do Decreto nº 356/1991, que reproduzo:

Decreto nº 612/1992:

Art. 30. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 25, 26 e 28 a entidade beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

§ 1º A isenção das contribuições é extensiva às dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da entidade beneficente, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio.

§ 2º A isenção não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício do direito à isenção, exceto no caso de que trata o § 11.

§ 3º Ressalvado o direito adquirido, a isenção será requerida ao INSS na forma do art. 31.

§ 4º O INSS verificará, periodicamente, se a entidade beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

§ 5º O Conselho Nacional de Serviço Social encaminhará trimestralmente ao INSS a relação das entidades que não renovaram o registro na forma do inciso III.

§ 6º A entidade filantrópica que em 24 de julho de 1991 gozava da isenção de que trata este artigo, estará, a partir de 25 de julho de 1991, sujeita ao cumprimento das exigências referidas no incisos I a VIII para manter a isenção, que poderá ser cancelada, a qualquer tempo, caso o INSS venha a verificar a falta de qualquer delas, ainda que isoladamente.

§ 7º O disposto no inciso II somente será exigido da entidade beneficiada pela isenção em 24 de julho de 1991, na forma do Decreto-lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, quando da renovação do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos.

§ 5º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

§ 6º Perderá o direito à isenção a pessoa jurídica que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, obedecido o seguinte procedimento:

I se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinam a perda da isenção;

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

III apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso;

IV cancelada a isenção, a entidade terá o prazo de trinta dias, contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social-CRPS.

§ 7º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS comunicará ao Ministério da Justiça-MJ e ao Conselho Nacional de Assistência Social-CNAS o cancelamento de que trata o parágrafo anterior. (destacamos).

Denota-se pelo novo regulamento, que restou afastado o benefício a outra entidade, disciplinando que a isenção concedida a uma pessoa jurídica não mais seria extensiva nem abrangeria outra pessoa jurídica, ainda que mantida por aquela. Desta feita, a entidade mantida que detinha personalidade jurídica própria, a partir de 06/03/97 (vigência do Decreto 2.173), deveria requerer a isenção em nome próprio (art. 30, § 2º), e o deferimento do benefício pelo órgão administrativo (na data do Decreto, a autarquia INSS). (GN)

Tem-se, portanto, que em 05/03/1997, dia anterior à vigência do ROCSS, pereceu o direito de qualquer entidade propriamente personificada, por via reflexa, na condição de mantida, usufruir o favor incentivo e, desta feita, a partir de 06/03/1997, com base nas disposições da legislação, a atuada não mais estava amparada no benefício fiscal, que

somente poderia voltar a obtê-lo após o prévio requerimento administrativo e o conseqüente deferimento, situação que não ocorreu. (GN)

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, também afastou a possibilidade de extensão do benefício a entidade mantida, nestes termos:

Decreto nº 3.048/1999 (obs: Art. 206 revogado pelo Decreto nº 7.237, de 20/07/2010):

Art.206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

§ 5º A isenção das contribuições é extensiva a todas as entidades mantidas, suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da pessoa jurídica de direito privado beneficente, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio.

§ 6º A isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada.

[...].

§ 7º O Instituto Nacional do Seguro Social verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica de direito privado beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

....”

Feito a cronologia da lei e observado que a Recorrente, por também não acudir os pressupostos legais para ter reconhecida sua isenção, julgo improcedente suas alegações.

MATÉRIAS NÃO RECORRIDAS.

Urge tratar das matérias não suscitadas em seu recurso, cujas quais penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

Neste diapasão tenho que a ‘Ordem Pública’ significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico ‘JUSTO’, tutelando o estado democrático de direito.

Por outro lado, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão ‘extra petita’, como é o caso em tela onde a multa não foi anatematizada pelo Recorrente, e que tem o meu pronunciamento de aplicação da multa mais favorável ao

contribuinte, mas que neste momento não julgo a questão, eis que não refutada no recurso e não se trata de matéria de ordem pública.

Tem o meu voto no sentido de que matéria não recorrida é matéria atingida pela instituição do trânsito em julgado, mesmo as matérias de ordem pública não pré-questionadas, porque, em não sendo pré-questionadas há limite para cognição.

Das pesquisas realizadas para definir o que seja ‘matéria de ordem pública’, parece-nos que a mais completa seja a de Fábio Ramazzini Becha, que peço vênha para transcrevê-la:

“.. Matéria de Ordem Pública trata-se de conceito indeterminado, a dificuldade de interpretação é maior do que nos conceitos legais determinados. ...

Prossegue:

“... A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito, preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assumam um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois, evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.

O fato de se estar diante de um conceito indeterminado não significa que o conteúdo da expressão “ordem pública” seja inatingível.(...)”

(...)

A ordem pública representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano.

Trata-se de instituto que tutela toda a vida orgânica do Estado, de tal forma que se mostram igualmente variadas as possibilidades de ofendê-la. As leis de ordem pública são aquelas que, em um Estado, estabelecem os princípios cuja

manutenção se considera indispensável à organização da vida social, segundo os preceitos de direito.

(...)

dizer que: Para Andréia Lopes de Oliveira Ferreira matéria de ordem pública implica

“são questões de ordem pública aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, via de regra, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo. Trata-se de conceito vago, não podendo ser preenchido com uma definição” e cita Tércio Sampaio Ferraz, para quem “é como se o legislador convocasse o aplicador para configuração do sentido adequado”

A princípio tem-se que matéria de ordem pública é aquela que diz respeito à sociedade como um todo, e dentro de um critério mais correto a sua identificação é feita através de se saber qual o regime legal que ela se encontra, ou seja, quando a lei diz.

É bem verdade e o difícil é que nem sempre a lei diz se determinada matéria é ou não de ordem pública, e, neste caso, para resolver a questão, urge que a concretização e a delimitação do conteúdo da ordem pública constitui tarefa exclusiva das Cortes Nacionais.

Todavia, elas mesmas (Cortes Superiores) não definiram com exatidão o que vem ser matéria de ordem pública, e tão pouco se a multa quando não recorrida deve ou não ser decidido por ser matéria imperiosa de julgamento, tratando-se de interesse geral.

E mais, mesmo quando a matéria é de ordem pública e não pré-questionada, o STJ vem reiteradamente decidindo que, reconhecidamente matérias de ordem pública, quando não analisada em instâncias inferiores e tão pouco pré-questionadas, não devem ser analisadas naquela Corte. ‘Ex vi’ Acórdão abaixo:

*AgRg no REsp 1203549 / ES
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2010/0119540-7*

Relator Ministro CESAR ASFOR ROCHA (1098)

T2 - SEGUNDA TURMA

Data de Julgamento 03/05/2012

DJe 28/05/2012

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SUSPENSÃO DE LIMINARINDEFERIDA. PREQUESTIONAMENTO. QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.- A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, na instância especial, é vedado o exame de questão não debatida na origem, carente de pré-questionamento, ainda que se trate eventualmente de matéria de ordem pública. Agravo

regimental improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro-Relator.

Assim, tenho que a multa não é matéria de ordem pública porque, como dito por Fábio Rmanssini Bechara, ela não ‘representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano’.

No presente caso não verifiquei matéria no recurso aviado que objurgue a multa aplica no seu mérito. Todavia, a razão de existência da autuação é a multa que se torna matéria obrigatória de discussão, razão pela qual a analiso e julgo.

Não concordo com a planilha e a forma como a retroatividade benigna foi aplicada pelo Fiscal em seu relatório.

Observando a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN há de se levar em consideração que 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.º 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4º:

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

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

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

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as

penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Assim, 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 nº 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispor da mesma é o Poder Legislativo, a interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei. Nesse sentido, o art. 150, parágrafo 6º da Constituição exige lei específica para concessão de anistia.

A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei. Além de violar, os artigos 32-A da Lei nº 8.212 e 44 da Lei nº 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Entendo que há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplicando-se isoladamente o art. 32-A, II da Lei 8.212 na redação da Lei 11.941, observando o limite mínimo previsto no parágrafo 3º.

Quanto a decadência, que é matéria de ordem pública e mesmo não sendo espancada no presente recurso, tenho que ela deva ser analisada, eis que representa anseio social de justiça.

Vejo que a Recorrente antecipou o recolhimento de parte da contribuição previdenciária ao contribuir com a parte dos empregados, razão pela qual, ainda que de valores inferiores ao que julga a Fiscalização o valor correto, de uma certa forma houve o recolhimento, comportando assim a aplicação da Súmula CARF 99, estando decadentes os lançamentos a outubro de 2004, inclusive este.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço para DAR-LHE PROVIMENTO EM PARTE, para aplicar a multa mais benéfica conforme determina o CTN no disposto no Artigo 106, II, C, aplicando-se-lhe a multa do artigo 32-A da Lei 8.212/91, por julgar a mais benéfica, e, quando a decadência, declarar decadentes os lançamentos anteriores a outubro de 2004, com aplicação da Súmula CARF 99.

É como Voto.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA - Relator

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/04/2015 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 16/04/2015

5 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA,

Assinado digitalmente em 24/04/2015 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Cleber Alex Friess - Redator designado

Peço licença ao nobre relator para divergir quanto à decadência.

2. Concordo que é possível reconhecer de ofício a decadência. Porém, no caso do crédito tributário sob exame, decorrente de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, é inaplicável a contagem da decadência na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

3. De fato, o prazo a que alude o art. 150, § 4º, do CTN, diz respeito aos tributos lançados por homologação, em que há o dever legal de antecipação do pagamento, relacionado ao cumprimento de obrigação principal de conteúdo pecuniário. Eis a redação do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

4. De forma diversa, a obrigação acessória não tem por objeto uma prestação pecuniária, mas sim "*prestações, positivas ou negativas, prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*", conforme art. 113, § 2º, do CTN.

5. É de ver-se que o descumprimento de um dever instrumental em nada equipara-se ao "*dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*", de que trata o art. 150 do CTN.

6. Assim, ao afastar-se a contagem na forma do art. 150, § 4º, do CTN, justifica-se a utilização para as obrigações tributárias acessórias da regra decadencial do art. 173 do CTN.

7. Ao se referir o lançamento ao descumprimento de obrigações acessórias nas competências de 06/2004 a 13/2007, com ciência da autuação pelo sujeito passivo em 20/11/2009 (fls. 20/36 e 45), e tendo em vista o prazo contado na forma definida no art. 173, inciso I, do CTN, não há que se falar em decadência.

8. Cabe anotar ainda que no julgamento do Processo nº 10480.722251/2009-93, relativo às contribuições previdenciárias patronais, a contagem do prazo decadencial, segundo a maioria, seguiu igualmente a regra do art. 173, inciso I, do CTN, por ausência de pagamento antecipado, mesmo que parcial.

9. Por fim, registro que o enunciado da Súmula 99 deste Conselho, a seguir reproduzido, aplica-se, ao meu modo de ver, à hipótese de lançamento de ofício quando do descumprimento de obrigação tributária principal:

SÚMULA CARF 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de aplicar a regra decadencial expressa no art. 173, inciso I, do CTN, descabendo reconhecer, no lançamento fiscal, crédito tributário alcançado pela decadência.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess