



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.726298/2017-16
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2401-009.538 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de maio de 2021
Recorrentes FUNDAÇÃO DE APOIO A PESQUISA E A EXTENSÃO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECURSO DE OFÍCIO. PREJUDICIALIDADE.

Reexaminados os fundamentos legais da autuação e verificado que o lançamento, em sua integralidade, não deve prosperar, é de negar-se provimento ao recurso de ofício.

LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Com efeito, constata-se claramente que a decisão de piso adotou uma outra motivação e outra base normativa, tendo em vista a nova interpretação dada aos fatos conferidos pela fiscalização, no que tange às atividades exercidas pela Fundação, configura, na realidade, uma alteração do critério jurídico adotado no lançamento, a partir do seu aperfeiçoamento e sua substituição.

Ao estabelecer um novo enquadramento no FPAS em descompasso com o fundamento adotado pela autoridade autuante, a Delegacia de Julgamento trouxe modificações às razões de decidir da autoridade autuante, extrapolando os limites inseridos no lançamento, ao modificar o critério jurídico adotado pela autoridade tributária inicialmente. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN.

Nesse caso o lançamento deve ser anulado por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rodrigo Lopes Araújo (relator), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier (Presidente) que negavam provimento ao recurso voluntário. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Rayd

Santana Ferreira. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Viana Arrais Egypto

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo.

Relatório

Trata-se, na origem, de auto de infração para exigência das contribuições devidas a outras entidades ou fundos – denominados terceiros -, incidente sobre a massa salarial declarada em GFIP pela empresa.

De acordo com o relatório fiscal (e-fl. 24):

1.2. A empresa auditada exerce atividade de Fundação Privada, conforme informação cadastrais da Receita Federal e constatação no curso da ação fiscal, mas utilizou o CNAE 8411-6/00, exclusivo de Administração Pública em Geral. A fiscalização considerou o CNAE 8550-3/02 como o correto da empresa, uma vez que ela atua preponderantemente nas atividades de apoio a educação.

(...)

1.2. A empresa atua como Fundação Privada, utilizando o CNAE 8411-6/00 – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM GERAL. A empresa utiliza esta codificação em todas as declarações transmitidas para a Secretária da Receita Federal do Brasil. O CNAE utilizado pela empresa está errado, pois é exclusivo de Administração Pública em Geral. A fiscalização considerou o CNAE 8550-3/02 como o correto da empresa, uma vez que ela atua preponderantemente nas atividades de apoio a educação. Esta divergência, todavia, não traz qualquer implicação na alíquota de SAT, pois os dois CNAEs citados devem contribuir com 2%.

1.3. Não há qualquer controvérsia em relação ao fato da empresa ser uma Fundação de Natureza Privada, tendo a própria empresa declarado isso na resposta à intimação anexa ao processo, assim como podemos verificar nos atos constitutivos da empresa

1.4. A empresa utilizou, equivocadamente o FPAS 582 em suas declarações para a previdência social e como consequência não recolheu qualquer valor para terceiros, outras entidades e fundos. Ocorre que este FPAS deve ser utilizado unicamente pelos órgãos públicos e pelas fundações públicas, o que não é a realidade da FAPEX, que se trata de Fundação Privada.

1.5 Ressalte-se que o art. 109-A, da IN 971/2009 enumera as atividades que não se sujeitam ao pagamento de contribuição para terceiros, não incluindo as fundações privadas.

1.6 Conforme exposto, não é possível a utilização por uma fundação privada de apoio à pesquisa a utilização de um código de Fundo de Previdência Assistência Social – FPAS que não incluía a contribuição para outras entidades e fundos – terceiros. Ocorre que durante todo o período da ação fiscal a FAPEX utilizou o código de FPAS 582, o mesmo de órgãos públicos e que não calcula as contribuições para terceiros.

1.7 A fiscalização intimou a empresa para que se manifestasse sobre o CNAE e esta respondeu alegando que utilizou o FPAS 582 devido ao fato de que o anexo I da IN 003 e o anexo I da antiga redação da IN 971/2009 ligavam o seu CNAE ao FPAS 582 e que não utilizou o FPAS 515 por ser genérico e não se enquadrar perfeitamente à atividade da empresa. Termina por afirmar que se houve qualquer erro no enquadramento do FPAS não houve qualquer tentativa consciente de sonegação e nem má fé. De fato, as antigas normas faziam a ligação do CNAE 8411-6/00 com o FPAS 582, mas citavam apenas a atividade de Administração Pública em Geral, não fazendo qualquer ligação deste FPAS com as fundações privadas, que utilizam o mesmo CNAE. Ressalte-se, ainda, que a atual redação do Anexo I, da IN 971/2009, com redação dada pela IN 1071, de 15 de setembro de 2010, não traz qualquer ligação entre CNAE e FPAS. Assim, mesmo que a empresa possa ter sido levada a erro pela legislação antiga, a nova redação não albergaria qualquer possibilidade de interpretação que justificasse o enquadramento da fundação privada fiscalizada no FPAS 582. Ademais, a empresa não deveria se enquadrar no CNAE 8411-6/00, pois tal grupo é exclusivo para pessoas jurídicas de direito público.

1.8 Desta forma, a fiscalização entendeu que houve erro de enquadramento do FPAS, uma vez que não poderia ter sido utilizado o FPAS 582, dos órgãos públicos isentos de contribuição para terceiros. A empresa. Resta aferir qual seria o correto FPAS utilizado. A fiscalização concluiu que a empresa deveria ter utilizado o FPAS 515, pagando a contribuição para terceiros com a alíquota de 5,8%, uma vez que presta serviço de apoio às universidades e a outros órgãos públicos.

1.9 De acordo com o Anexo II, da IN 971/2009, as empresas enquadradas no FPAS 515 devem recolher as seguintes contribuições:

(...)

1.10 Resta aferir se a FAPEX, por ser prestadora de serviço de apoio às universidades e a outros órgãos públicos deve realmente pagar as contribuições para o salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

1.11 A previsão das contribuições para o salário-educação e o Incra na maioria dos códigos FPAS deve-se ao fato das mesmas serem devidas por todas as empresas e empregadores, conforme esclarecem os artigos da IN RFB nº 971, de 2009, a seguir transcritos:

(...)

1.12 A contribuição para o SESC está prevista no Decreto-Lei 5.452/46. O artigo 3º do citado ato normativo prevê os contribuintes, conforme segue:

(...)

1.13 A contribuição para o SENAC está prevista no Decreto-Lei 8.621, de 10 de janeiro de 1946, conforme transcrito abaixo:

(...)

1.14 A jurisprudência pátria pacificou, no entanto, o entendimento de que as empresas prestadoras de serviços diversos são sujeitos passivos das contribuições para o SESC e SENAC, conforme demonstrado nos seguintes julgados

(...)

1.15 Conforme ressaltado na Solução de Consulta 33 da COSIT, sendo devida contribuição ao SESC, será devida também contribuição ao SEBRAE, uma vez que a contribuição para esta entidade foi criada como um adicional da contribuição ao SESC, conforme a seguinte legislação:

(...)

1.16 Pelo exposto, não há dúvida que o FPAS da empresa fiscalizada é o 515, então, a fiscalização lavrou o auto de infração referente aos 5,8% devidos de contribuição para terceiros.

(...)

2.1. A base de cálculo utilizada foi o valor mensal da massa salarial declarada em GFIP pela empresa. Como a empresa apenas deixou de recolher as contribuições para terceiros, sobre a base de cálculo declarada em GFIP foi cobrada a contribuição devida.

3.1. A alíquota aplicável, como já mencionado neste relatório, é de 5,8%, referente às contribuições para terceiros devidas no FPAS 515.

Foi lavrado termo de responsabilidade tributária em nome dos diretores da pessoa jurídica.

Impugnação na qual a autuada alega que:

- O lançamento violou o princípio da legalidade estrita;
- A IN RFB 971/2009 afirma que a classificação dos FPAS se dá a partir do quadro a que se refere o art. 577 da CLT, atribuindo o código 515 às empresas que integrem o quadro da Confederação Nacional do Comércio, o que não é o caso da FAPEX;
- Não há dispositivo legal que inclua as fundações no polo passivo das contribuições;
- Embora possua natureza de fundação de direito privado, os recursos geridos têm origem pública;
- É enquadrada no CNAE 84.11-6-00 e, por conseguinte, no FPAS 582;
- A IN RFB 836/2006 faz correlação entre o CNAE, o RAT e a FPAS do contribuinte;
- É equiparada a órgão do poder público;
- É necessária correlação entre a atividade empreendida pelo contribuinte e aquelas desenvolvidas pelos terceiros, tendo em vista a destinação específica;
- A contribuição para o INCRA não guarda relação com as atividades exercidas pelas empresas urbanas;
- A contribuição para o SESC/SENAC/SEBRAE é devida por empresas prestadoras de serviço com finalidade lucrativa;
- É incabível a multa de ofício, vez que houve erro escusável;
- É inaplicável a taxa SELIC;
- A multa tem caráter confiscatório

Lançamento julgado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Decisão com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL - ENQUADRAMENTO CNAE - FPAS.

O CNAE e o FPAS é o enquadramento feito pelo contribuinte, conforme a legislação previdenciária, entretanto quando esse enquadramento está em desacordo com a norma a Autoridade Competente deverá efetuar o enquadramento correto.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%; a partir de 01/04/1995, equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Sobre o valor de crédito constituído mediante lançamento de ofício é devido multa de 75%, não estando sua aplicação, relativamente à infração apurada, independentemente da intenção do contribuinte.

Além da exclusão da responsabilidade tributária dos diretores, entendeu a DRJ que o enquadramento correto da pessoa jurídica era o do FPAS 566, razão pela qual foi afastada a exigência relativa às contribuições para o SENAC, bem como reduzida a alíquota das contribuições ao SEBRAE.

O acórdão, datado de 11/01/2018, foi submetido a reexame necessário.

Ciência do acórdão de primeira instância em 17/01/2018, via domicílio tributário eletrônico.

Recurso Voluntário apresentado em 08/02/2018, no qual a recorrente reitera as razões da impugnação e acrescenta que:

- A DRJ alterou a motivação e capitulação legal do lançamento;
- O FPAS 566 não foi mencionado no auto de infração;
- Não houve oportunidade de apresentação de defesa no tocante ao enquadramento no FPAS 566.

O processo foi instruído com os seguintes documentos:

Documentos	E-fl.
Relatório Fiscal	24
Termo de responsabilidade tributária	101
Impugnação - Nadia Andrade	147
Impugnação - Marcelo Augusto	194
Impugnação	299
Acórdão DRJ	366
Comprovante de ciência do Acórdão	392
Recurso Voluntário	395

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2401-009.538 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.726298/2017-16

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

Análise de admissibilidade – Recurso de Ofício

O voto condutor do acórdão de 1ª instância registrou que:

De forma que pela norma acima, acolhem-se as alegações dos impugnantes NADIA ANDRADE DE MOURA RIBEIRO e MARCELO FREDERICO AUGUSTO DOS SANTOS VERAS para serem excluídos como responsáveis tributários

Por sua vez, a conclusão do voto condutor do acórdão foi a seguinte:

Devem ser excluídas todas as contribuições referente ao TERCEIRO SENAC - Código de Receita: 2346 - CONTRIB TERC - SENAC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

E reduzir a alíquota de todas as contribuições referente ao TERCEIRO SEBRAE de 0,6% para 0,3% - Código de Receita: 2369 - CIDE -CONTR TERC-SEBRAE/APEX/ABDI-LANÇ OFÍCIO, segundo quadro abaixo:

Do auto de infração (e-fl.2) é possível extrair os valores lançados relativos a tais tributos:

Tributo	Principal	Multa	Total	Tot. exonerado
CONTRIB TERC - SENAC	1.489.395,37	1.117.046,44	2.606.441,81	2.606.441,81
CIDE -CONTR TERC-SEBRAE/APEX/ABDI	893.637,21	670.227,80	1.563.865,01	781.932,50

Considerando que os responsáveis solidários foram exonerados da totalidade do crédito tributário e que o sujeito passivo foi exonerado do crédito relativo à contribuição ao SENAC e da metade do crédito relativo à contribuição ao SEBRAE, conclui-se que os valores de exoneração superam o limite de alçada constante da Portaria MF nº 63/2017, portanto o recurso de ofício deve ser conhecido.

Análise de admissibilidade – Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e atendidos aos demais requisitos de admissibilidade, de forma que deve ser conhecido.

Responsabilidade solidária

Quanto à responsabilidade pessoal atribuída aos diretores da pessoa jurídica, verifica-se do relatório fiscal que a fiscalização se limitou a citar o art. 135, III, do CTN, sem entretanto especificar quais foram os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Apenas foi dito que “a conduta de aplicar o código de FPAS errado na GFIP materializa a infração à lei”, embora tenha sido justificada a falta de lavratura de representação fiscal para fins penais, pois “a fiscalização ficou convencida de que o erro na classificação do CNAE da empresa e do seu FPAS foi escusável, pois a complexidade da legislação e a peculiaridade da atividade desenvolvida pela fundação realmente dificulta o enquadramento da empresa fiscalizada”.

Tratando-se de responsabilidade pessoal e, por conseguinte, subjetiva, caberia ao Fisco produzir a prova do dolo específico dos diretores, o que não ocorreu na espécie. Portanto, deve ser mantida a exclusão da responsabilidade.

CNAE – FPAS – Enquadramento – Contribuições a terceiros

A principal questão a ser analisada está relacionada à natureza jurídica da recorrente e à atividade econômica por ela exercida, o que reflete no montante das contribuições destinadas a terceiros a serem recolhidas, de acordo com o código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS).

Embora reconheça que é fundação de direito privado, a autuada alega que gerencia recursos de origem pública; que seu patrimônio está a serviço do interesse público; que apoia as atividades de pesquisa e extensão da Universidade Federal da Bahia. Sendo assim, enquadra-se na CNAE 8411-6/00 (Administração Pública em Geral).

A recorrente afirma ainda que o anexo II da IN SRP nº 3/2005 correlacionava a CNAE 8411-6/00 com o código FPAS 582 e que este código se aplica também a entidades equiparadas a órgãos do poder público.

Todavia, não lhe assiste razão.

Além de não constar dos autos que a entidade tenha sido criada em virtude de autorização legislativa específica, os próprios diretores da pessoa jurídica - então impugnantes (impugnações e-fls. 147 e 224) - atestam sua natureza de fundação privada, de modo que sequer é necessário tecer considerações sobre a possibilidade de fundações públicas de direito privado serem obrigadas ao recolhimento das contribuições a terceiros.

Sendo assim, o fato da recorrente gerir recursos do Poder Público para execução de projetos de universidades federais não a torna integrante da administração indireta, por simples observância do art. 4º do Decreto-Lei 200/67.

Tem-se ainda que o termo “Administração pública em geral”, que nomeia a classe CNAE 8411-6, não tem o alcance desejado pela autuada. A despeito das notas explicativas da subclasse 8411-6/00 mencionarem as “atividades das fundações de apoio à pesquisa e extensão”, as notas explicativas da seção “O” - da qual faz parte a classe 8411-6 - esclarecem que o termo abrange um conjunto restrito de atividades típicas de Estado:

Seção: O ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEFESA E SEGURIDADE SOCIAL

Esta seção contém as seguintes divisões:

84 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEFESA E SEGURIDADE SOCIAL

Notas Explicativas:

Esta seção compreende as atividades que, por sua natureza, são normalmente realizadas pela Administração Pública e, como tal, são atividades essencialmente não-mercantis, compreendendo a administração geral (o executivo, o legislativo, a administração tributária, etc., nas três esferas de governo) e a regulamentação e fiscalização das atividades na área social e da vida econômica do país (grupo 84.1); as atividades de defesa, justiça, relações exteriores, etc. (grupo 84.2); e a gestão do sistema de seguridade social obrigatória (grupo 84.3).

A natureza jurídica não é em si mesma um fator determinante para a classificação de uma unidade nesta seção, e sim o fato de exercer atividade que, por sua natureza específica, é de prerrogativa do Estado. Assim algumas instituições públicas que exercem atividades compreendidas em outras categorias da CNAE 2.0 são classificadas

nas classes correspondentes aos serviços prestados, **e não na divisão 84, como é o caso das atividades de ensino e de saúde, que, mesmo quando exercidas pelo Estado, são classificadas nas divisões correspondentes (85 e 86).**

Os órgãos de regulamentação, controle ou coordenação destas atividades, no entanto, são classificados na divisão 84. Da mesma forma, algumas atividades descritas na divisão 84 podem ser exercidas por unidades não-governamentais. A terceirização de serviços ou parte de serviços tradicionalmente executados pelo Estado pode levar à presença de entidades empresariais e instituições privadas sem fins lucrativos em atividades compreendidas na divisão 84. A divisão 84 inclui unidades que são entidades criadas por lei, com personalidade jurídica própria, que realizam atividades de suporte à administração pública com a finalidade de facilitar a gestão de recursos públicos, dando suporte em áreas de função típica do Estado, na execução de ações tais como: compras de bens e serviços, contratação de serviços com a finalidade de desenvolvimento econômico e social, administração e gestão de recursos humanos, etc. Funcionam como apêndice de órgãos da Administração Pública brasileira e devem ser classificados nas classes onde estão enquadrados os órgãos a que se ligam.

Como se vê, não é possível simplesmente enquadrar a entidade com base nas descrições abrangidas na subclasse 8411-6/00, mas sim a partir de toda a estrutura da CNAE, observando as disposições contidas em toda a sua hierarquia.

Logo, correto o registro feito pela fiscalização, consignando em seu relatório fiscal que o código CNAE a ser adotado seria o de 8550-3/02 (Atividades de apoio à educação, exceto caixas escolares). Perceba-se que as notas explicativas da subclasse corroboram tal entendimento:

Notas Explicativas:

Esta classe compreende:

- a administração de recursos financeiros transferidos dos governos estaduais e municipais para as caixas escolares de escolas públicas estaduais e municipais, respectivamente, para a aquisição de merenda escolar, contratação de pequenos serviços nas escolas, tais como manutenção, conservação, entre outros
- as atividades de gestão, assessoria, consultoria, orientação e assistência prestados ao sistema e ao processo educacional em matérias de planejamento, organização, controle, finanças
- as agências promotoras de integração universidade-empresa que visam a incentivar a pesquisa científica e de inovação tecnológica e o ensino (cursos, treinamentos e seminários) voltado para o desenvolvimento empresarial
- os serviços de testes vocacionais
- os serviços de avaliação educacional

Esta classe compreende também:

- as agências promotoras de programas de intercâmbio de estudantes
- **as atividades das fundações de apoio à pesquisa ligadas à universidades, exceto na área de saúde**

Por isso, afasta-se também as alegações no sentido de que os normativos da Receita Federal tenham induzido a recorrente ao erro: o anexo II da IN SRP nº 3/2005 correlaciona o código CNAE 8550-3/02 com o FPAS 566.

À época dos fatos geradores, contudo, a IN SRP nº 3/2005 já havia sido revogada pela IN RFB 971/2009. A redação original da IN RFB 971/2009 também trazia, no seu anexo I, correlação do CNAE 8550-3/02 com o FPAS 566, o que se manteve mesmo após a alteração desse anexo pela IN RFB 1027/2010.

A IN RFB 1.071/2010 mais uma vez alterou a redação do anexo I, não mais fazendo a correlação já citada, mas incluindo na IN RFB 971/2009 os artigos 109-B e 109-C, com códigos FPAS relacionados ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho.

No entanto, essa nova alteração não modifica a conclusão a ser alcançada: as correlações feitas pelos normativos anteriores, na realidade, são úteis a corroborar o entendimento de que a recorrente deveria ter adotado o FPAS 566 para cálculo das contribuições devidas a terceiros.

A redação do anexo II da IN RFB 971/2009 à época dos fatos geradores, contendo a tabela de alíquotas por códigos FPAS, trazia os seguintes de valores de alíquotas para o FPAS 566:

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS							
	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	Total Outras Ent. Ou Fundos
	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	
566	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	4,5

Dessa maneira, correta a decisão de piso em exonerar a parte relativa à contribuição ao SENAC e aplicar a alíquota de 0,3% para a contribuição ao SEBRAE.

Alteração de critério jurídico pela autoridade julgadora – Reconhecimento da improcedência da autuação - Nulidade

A recorrente alega que a improcedência do lançamento já foi reconhecida pela DRJ, posto que o enquadramento feito pela fiscalização foi no FPAS 515. Afirma que o enquadramento no FPAS 566, feito pela autoridade julgadora, desrespeitou o direito a ampla defesa e contraditório, vez que não foi lhe dada oportunidade de impugnar o novo critério jurídico do lançamento.

De fato, da leitura do relatório fiscal está claro que o cálculo das contribuições exigidas quando da constituição do crédito levou em consideração as alíquotas do FPAS 515.

Quanto a esse tema, já foi exposto que a decisão de piso foi acertada, assim não há que se falar em sua reforma. Tampouco seria frutífera sua anulação por extrapolação das competências da autoridade julgadora, pois nova decisão quanto ao mérito teria o mesmo teor.

Assim, o que na realidade a recorrente requer é que seja reconhecido que a motivação do lançamento estava incorreta, tendo sido necessária nova motivação por parte da DRJ, com alteração da fundamentação para constituição do crédito e implícito reconhecimento dos vícios do lançamento original. Logo, o lançamento deve ser analisado sob o prisma de eventual nulidade.

Há então que se observar que o art. 59 do Decreto 70.235/1972 prevê serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Quanto à competência, o lançamento é regular, vez que efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade administrativa prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao direito de defesa, pode-se entender que os vícios do lançamento, sejam eles formais – relacionados ao instrumento de lançamento - ou materiais – quando incorreto o cotejo entre a hipótese de incidência e o fato jurídico tributário -, têm o condão de prejudicar o direito do autuado.

Portanto, mesmo a falta de algum dos pressupostos do auto de infração, previstos no art. 10 do Decreto 70.235/1972, só acarreta a nulidade quando impossibilita o exercício do contraditório e da ampla defesa. Por exemplo, a falta de hora da lavratura não acarreta nulidade, a menos que seja indispensável para a caracterização do aspecto temporal do fato gerador.

Nesse sentido, embora a descrição do fato (art. 10, III), a disposição legal infringida e a penalidade aplicável (art. 10, IV) devam estar indicadas, basta que o sujeito passivo conheça os motivos que levaram à exigência e entenda os elementos do art. 142 do CTN levantados, o que não significa obrigatoriedade de relato em todos seus pormenores e minúcias. Em não havendo prejuízo à defesa, não há que se falar em anulação. Precedentes:

ACÓRDÃO n. 108-08.499:

IRPJ – PRELIMINAR DE NULIDADE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – Incabível a preliminar de nulidade de cerceamento do direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente.

IRPJ – PRELIMINAR DE NULIDADE – FALTA DE DESCRIÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO – Não há que se acolher a preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente do auto de infração, eis que o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer irregularidades nesse sentido.”

ACÓRDÃO n. 204-01.947:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. A alegação de ausência falta de descrição dos fatos geradores de forma clara não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão fiscal.

No caso em tela, a infração efetivamente apontada pela fiscalização foi a falta de recolhimento das contribuições a terceiros, devidas por conta da atividade econômica exercida pela contribuinte e sua natureza jurídica. O núcleo essencial do lançamento se encontra nos itens 1.2 a 1.7 do relatório fiscal:

1.2. **A empresa atua como Fundação Privada**, utilizando o CNAE 8411-6/00 – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM GERAL. A empresa utiliza esta codificação em todas as declarações transmitidas para a Secretária da Receita Federal do Brasil. O CNAE utilizado pela empresa está errado, pois é exclusivo de Administração Pública em Geral. **A fiscalização considerou o CNAE 8550-3/02 como o correto da empresa**, uma vez que ela atua preponderantemente nas atividades de apoio a educação.

1.3. **Não há qualquer controvérsia em relação ao fato da empresa ser uma Fundação de Natureza Privada**, tendo a própria empresa declarado isso na resposta à intimação anexa ao processo, assim como podemos verificar nos atos constitutivos da empresa.

1.4. **A empresa utilizou, equivocadamente o FPAS 582** em suas declarações para a previdência social e como consequência não recolheu qualquer valor para terceiros, outras entidades e fundos. **Ocorre que este FPAS deve ser utilizado unicamente pelos órgãos públicos e pelas fundações públicas, o que não é a realidade da FAPEX, que se trata de Fundação Privada.**

1.5 Ressalte-se que o art. 109-A, da IN 971/2009 enumera as atividades que não se sujeitam ao pagamento de contribuição para terceiros, não incluindo as fundações privadas.

1.6 Conforme exposto, **não é possível a utilização por uma fundação privada de apoio à pesquisa a utilização de um código de Fundo de Previdência Assistência Social – FPAS que não inclua a contribuição para outras entidades e fundos – terceiros.** Ocorre que durante todo o período da ação fiscal a FAPEX utilizou o código de FPAS 582, o mesmo de órgãos públicos e que não calcula as contribuições para terceiros.

1.7 A fiscalização intimou a empresa para que se manifestasse sobre o CNAE e esta respondeu alegando que utilizou o FPAS 582 devido ao fato de que o anexo I da IN 003 e o anexo I da antiga redação da IN 971/2009 ligavam o seu CNAE ao FPAS 582 e que não utilizou o FPAS 515 por ser genérico e não se enquadrar perfeitamente à atividade da empresa. Termina por afirmar que se houve qualquer erro no enquadramento do FPAS não houve qualquer tentativa consciente de sonegação e nem má fé. De fato, as antigas normas faziam a ligação do CNAE 8411-6/00 com o FPAS 582, mas citavam apenas a atividade de Administração Pública em Geral, não fazendo qualquer ligação deste FPAS com as fundações privadas, que utilizam o mesmo CNAE. Ressalte-se, ainda, que a atual redação do Anexo I, da IN 971/2009, com redação dada pela IN 1071, de 15 de setembro de 2010, não traz qualquer ligação entre CNAE e FPAS. **Assim, mesmo que a empresa possa ter sido levada a erro pela legislação antiga, a nova redação não albergaria qualquer possibilidade de interpretação que justificasse o enquadramento da fundação privada fiscalizada no FPAS 582. Ademais, a empresa não deveria se enquadrar no CNAE 8411-6/00, pois tal grupo é exclusivo para pessoas jurídicas de direito público.**

Poder-se-ia, portanto, levantar a contradição entre a primeira parte do relatório fiscal e sua segunda parte, na qual é citado o enquadramento no FPAS 515. Não obstante, o código FPAS se destina a facilitar a classificação das atividades econômicas, vez que as hipóteses de incidência de cada contribuição estão dispostas na legislação correspondente. Desse modo, a descrição da atividade econômica pela autoridade fiscal foi suficiente, permitindo à recorrente compreender o que lhe foi imputado e se contrapor à autuação. Somente haveria prejuízo à defesa se os fatos narrados na acusação não correspondessem aos efetivamente ocorridos.

Aliás, conforme se extrai da resposta à intimação (e-fl. 120), durante o procedimento fiscal a então fiscalizada já havia vislumbrado a possibilidade de erro no seu enquadramento, se antecipando à autuação e invocando erro na interpretação das normas relativas ao assunto.

Com o lançamento, a contribuinte concretizou seu amplo e efetivo direito de defesa, apresentando sua impugnação. Após, o julgador *a quo* simplesmente afastou, em benefício da contribuinte, a parte indevida da exigência, vez que sobre a atividade econômica exercida pela recorrente não incidia a contribuição ao SENAC, bem como aplicável a alíquota de 0,3% da contribuição ao SEBRAE.

A menção ao FPAS 566 pelo voto condutor do acórdão de primeira instância em nada prejudicou a recorrente, pois a relevância está na atividade exercida pela empresa e na natureza jurídica de fundação privada, o que impunha o recolhimento das contribuições mantidas.

Situação diferente seria se a contribuinte só tivesse tido conhecimento dos fatos e de toda a fundamentação da constituição do crédito após a decisão de primeira instância, o que não ocorreu. É próprio do contencioso administrativo fiscal o aperfeiçoamento do lançamento, tanto é que o art. 60 do Decreto 70.235/1972 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Ademais, a troca do FPAS utilizado em nada modificou a linha de defesa da recorrente, que a todo momento alegou ser equiparada a órgão público.

Como a motivação da autuação não criou qualquer empecilho ao exercício da defesa, não há razões para anular o lançamento.

Contribuições devidas a terceiros – Compatibilidade com a atividade

A recorrente sustenta que, como as contribuições devidas a terceiros possuem destinação específica, há de se ter uma correlação entre a atividade empreendida pelo contribuinte e aquelas desenvolvidas pelos terceiros.

Equivoca-se a recorrente: as contribuições para terceiros estão instituídas em lei e já foram objeto de vários debates, sendo declaradas legais e devidas. A legislação – apontada no discriminativo de e-fls. 5 e ss - é que determina para quais entidades e fundos a pessoa jurídica deve contribuir, não sendo necessária pertinência temática com a atividade econômica da empresa. Os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade a ser custeada com o tributo.

Especificamente quanto a contribuição ao INCRA, trata-se de contribuição de intervenção ao domínio econômico, portanto devida por todas as empresas, independentemente do exercício de atividade exclusivamente rural ou não. A respectiva legislação foi recepcionada pelo artigo 240 da Constituição Federal de 1988 e a contribuição, mesmo após a publicação das Leis n.º 7.787/89 e n.º 8.212/91, permanece plenamente exigível, inclusive em relação às empresas dedicadas a atividades urbanas.

Quanto as demais contribuições ao sistema “S” (SESC e SEBRAE), da mesma forma tratam-se de contribuições que têm por objetivo patrocinar iniciativas do Poder Público, motivo pelo qual são devidas por todas as empresas, com base no princípio da solidariedade social, sendo, portanto, irrelevante se a empresa desenvolve atividade comercial ou empresarial.

As contribuições ao SESC, apurada com suporte no art. 3.º e § 1.º do Decreto-Lei n.º 9.853/1946 e arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n.º 2.318/86, permanece plenamente exigível

As contribuições para o SEBRAE, também recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, artigo 240, devem ser pagas por todas as empresas à vista do princípio da solidariedade social com previsão no art. 8º, § 3º, da Lei n.º 8.029/90.

Acrescente-se que eventual discussão acerca de inconstitucionalidades da legislação sobre as contribuições devidas a terceiros não competem ao CARF. Súmula CARF n.º 2, com o seguinte enunciado:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Multa de ofício – Erro escusável - Confisco

A recorrente requer, subsidiariamente, o afastamento da multa de ofício, alegando que o erro por ela cometido quanto ao enquadramento do FPAS seria escusável. Sustenta também que a multa tem caráter confiscatório.

Diferentemente da jurisprudência trazida no recurso voluntário, referente à comprovantes incorretos fornecidos por terceiros (fonte pagadora), o erro cometido decorreu da inobservância das normas expedidas pela Receita Federal que, como já visto, tratavam adequadamente o assunto.

O art. 136 do Código Tributário Nacional determina que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. As observações da própria fiscalização quanto ao cometimento de erros se destinaram a explicitar que não foi encontrado dolo na conduta praticada pela pessoa jurídica, o que em tese ensejaria a aplicação da multa qualificada de 150%. Assim, a alegação de erro não socorre a autuada no que tange à multa de 75%, prevista no art.44, I, da Lei 9.430/1996.

O parágrafo único do art. 142 do CTN prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Por essa razão, constatada a hipótese legal da aplicação da multa, a autoridade fiscal está obrigada a efetuar seu lançamento.

A previsão constitucional de vedação ao confisco é, portanto, direcionada ao legislador. Discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista implicaria controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula nº 02, do CARF, com o seguinte enunciado:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Taxa SELIC

A utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros incidentes sobre os débitos tributários possui amparo na fundamentação trazida pela autoridade autuante, essencialmente no art. 61, §3º, da Lei 9.430/1.996.

Trata-se de aplicação de normas especiais, em consonância com a permissão constante do art. 161, §1º, do Código Tributário Nacional – norma de caráter geral - no sentido de que os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês, somente se a lei não dispuser de modo diverso.

Esse entendimento está consolidado na esfera administrativa, ensejando a edição da Súmula CARF nº 4, de observância vinculante para este Colegiado:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, respectivamente sob o rito da repercussão geral e dos recursos repetitivos, pacificaram o entendimento no sentido da constitucionalidade e da legalidade da aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários (STF, Tribunal Pleno, RE 582.461/SP, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJ de

18/05/2011 e STJ, Primeira Seção, REsp 879.844/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 25/11/2009). Tais posicionamentos também devem ser obrigatoriamente observados, por força do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/15).

Conclusão

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER dos Recursos de Ofício; e
- No mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de ofício, mantendo-se a retificação efetuada e a exclusão da responsabilidade solidária dos dirigentes;
- CONHECER do Recurso Voluntário;
- No mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

Por fim, esclareço que, em relação ao recurso de ofício, os Conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Rayd Santana Ferreira entenderam estar prejudicado o julgamento do recurso de ofício, considerando que, no mérito, a acusação fiscal era improcedente.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Redatora Designada

Peço vênias ao Ilustre Relator para divergir do seu ponto de vista, de acordo com as razões a seguir dispostas.

Conforme já colocado pelo Relator, a fiscalização entendeu que houve erro de enquadramento do FPAS 582 por parte da fundação, uma vez que não poderia ter sido utilizado referido FPAS próprio dos órgãos públicos isentos de contribuição para terceiros. Assim, concluiu a fiscalização que a empresa deveria ter utilizado o FPAS 515, e por conseguinte, caberia efetuar o recolhimento das contribuições para terceiros com a alíquota de 5,8%.

Nas alegações iniciais de defesa, a Fundação se insurgiu contra o enquadramento realizado pela fiscalização, demonstrando a falta de pertinência com o embasamento jurídico adotado pela autoridade fiscal para o enquadramento no FPAS 515.

Ocorre que, ao decidir a questão colocada em discussão, a DRJ entendeu que realmente, o enquadramento no código FPAS 515 estaria equivocada, da mesma forma que o auto enquadramento da Recorrente no FPAS 582, elegendo um novo enquadramento da autuada no FPAS 566, sendo que a diferença de FPAS tem consequências.

A maior discussão está em torno de saber se ocorreu ou não alteração do critério jurídico a ponto de aperfeiçoar o lançamento anteriormente lavrado. Se, a partir da decisão proferida pela DRJ, ocorreu uma interpretação dos fatos diferente daquela conferida pelo lançamento, foram modificados os critérios jurídicos, o que somente poderia ser feito através de outro lançamento, respeitado o prazo decadencial.

Com efeito, constata-se claramente que a decisão de piso adotou uma outra motivação e outra base normativa, tendo em vista a nova interpretação dada aos fatos conferidos pela fiscalização, no que tange às atividades exercidas pela Fundação, configura, na realidade, uma alteração do critério jurídico adotado no lançamento, a partir do seu aperfeiçoamento e sua substituição.

Ao estabelecer um novo enquadramento no FPAS 566, em descompasso com o fundamento adotado pela autoridade autuante, a DRJ trouxe modificações às razões de decidir da autoridade autuante, extrapolando os limites inseridos no lançamento, nos termos em que determinado pelo art. 142 do CTN.

Ressalte-se ainda que o art. 146 do CTN estabelece que, “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

A alteração do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa somente poderá ocorrer nos casos previstos no art. 149, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Vejamos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Nesse contexto, cabe destacar decisões proferida no âmbito do CARF no sentido de entender não ser possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento:

Acórdão 9303001.690

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Acórdão 2401003.463

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE SANEAMENTO LANÇAMENTO. INOVAÇÃO. MUDANÇA CRITÉRIO JURÍDICO.

É defeso à autoridade julgadora de primeira instância, em sua Decisão, complementar o Relatório Fiscal e/ou outro anexo da autuação, trazendo as normas legais e/ou novos elementos, critérios de apuração e/ou complementação da acusação fiscal, afora aqueles utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário e que serviram como fundamento ao lançamento fiscal, sob pena de afronta ao disposto no artigo 146 do Código Tributário.

Recurso Voluntário Provido.

Acórdão nº 9303004.627

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN.

Recurso Especial do Procurador Negado.

No mesmo sentido firmou entendimento o Acórdão n.º 3302-007.592, conforme ementa abaixo transcrita:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. SITUAÇÕES DIVERSAS.

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas

Ao discorrer acerca da mudança de critério jurídico, o voto do Conselheiro Relator (Acórdão n.º 3302-007.592) traz a seguinte lição:

Sobre mudança de critério jurídico, vale transcrever os ensinamentos do i. professor Hugo Brito de Machado que, com a clarividência que lhe é peculiar expõe seu entendimento sobre o tema:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p 123)

Dessa forma, não pode ocorrer uma divergência no sentido material, conforme observado pela DRJ, sem que seja configurado o vício material no lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto