



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

Processo n° 10640.002618/2007-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.843 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente LAR DE MARIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/1996 a 30/09/2006

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não restou comprovado neste processo.

Possível o lançamento de ofício de valores já declarados pelo contribuinte.

IMUNIDADE CONDICIONADA AOS DITAMES DA LEI. REQUISITOS LEGAIS NÃO CUMPRIDOS.

Para o gozo da isenção, a entidade deve preencher os requisitos legais, dentre os quais requerer ao INSS. Este, uma vez verificada a compatibilidade com os preceitos legais, reconhecerá o pedido.

A falta de requerimento impede o gozo da isenção.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

As verbas à título de auxílio-alimentação, ainda que não inscritas previamente no PAT, possuem natureza indenizatória. Por esta razão, tais verbas não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Desta forma tem decidido o STJ e este Conselho.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em

comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial para: a) Por unanimidade excluir o levantamento 007 - Alimentação após 0199 e; b) Por Maioria determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, vencido Paulo. c) Pelo voto de qualidade, manter o crédito apurado no levantamento 003 ç Sal. Decl. Em GFIP, vencidos Marcelo Magalhães Peixoto (relator), Ivacir Julio de Souza e Daniele Souto Rodrigues; d) Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso na questão da isenção. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto (relator), Daniele Souto Rodrigues e Elfás Cavalcante Lustosa Aragão Elvas. Relator designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Elfás Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-20.596 – 7ª Turma da DRJ/BHE, fls. 2147/2168, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para manter incólume o crédito tributário consubstanciado no DEBCAD (EMPRESA+SEGURADOS+TERCEIROS+SAT/RAT) 37.028.159-4, referente ao período de 01/1996 a 09/2006, no valor de R\$ 1.061.061,29 (um milhão, sessenta e um mil, sessenta e um reais e vinte e nove centavos).

A presente autuação almeja o recolhimento de crédito tributário referente à cota patronal, segurados, contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a terceiros, conforme Relatório Fiscal, fls. 984/991:

4. Analisada a documentação, constatou-se que:

4.1 – Trata-se de entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativas, não isenta de contribuições previdenciárias. Apesar de não atender aos pressupostos do art. 55 da Lei 8.212, de 24/07/1991, e suas alterações, deixou a entidade de recolher as contribuições patronais a seu cargo, enquadrando-se como entidade isenta de contribuições.

4.2 – Verificou-se que a entidade não mantém, arquivados e em boa ordem, todos os documentos e registros contábeis a que está obrigada a manter. Diversos documentos não foram localizados, dentre eles parte da documentação relativa ao salário-família e ao salário-maternidade. Relativamente ao período 01/1996 a 12/2005 deixou de apresentar folhas de pagamento. Para o período 01/1996 a 12/2000, deixou de apresentar Livros Diários.

4.3 No o período 01/2001 a 12/2005, deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme previsto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Os lançamentos foram efetuados em cada conta pelos totais mensais, impossibilitando a análise da natureza, da data, do beneficiário, da origem, se se trata de pessoa física ou jurídica, e os valores individuais envolvidos. Verificou-se ainda em diversos períodos que na conta “honorários contábeis” foram os pagamentos lançados sob o historio de “juros e multa GPS” quando o correto deveria ser o nome do profissional.

4.4 – Em virtude de tais fatos, todo o trabalho foi desenvolvido através dos comprovantes de pagamentos e recebimentos. Constatou-se também que a entidade omitiu honorários, salários e parcelas salariais no cômputo geral dos valores devidos, deixando de incluí-los também em GFIP. Tal fato foi constatado

através de vários recibos de salários sem o correspondente desconto previdenciário.

4.5 – a empresa forneceu adicional salarial a título de alimentação a seus empregados, em desacordo com o disposto no art. 214, parágrafo 9, III, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/1999, DOU 07/05/1999. Apesar de intimada, deixou a empresa de apresentar à fiscalização o comprovante de adesão ao PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, nos termos da Lei 6.321, de 14/04/1976

4.6 – para a formalização do presente levantamento foram considerados como de autônomos/contribuintes individuais aqueles serviços prestados em caráter eventual, assim entendido aqueles contratados em caráter acidental, fortuito, a título excepcional ou em caso de emergência e que se situam, portanto, fora das necessidades normais da empresa. Por outro lado, foram considerados como de empregados aqueles serviços considerados não eventuais, isto é, aqueles cuja natureza está diretamente ligada à atividade-fim ou à atividade-meio desta. Observe-se que a caracterização da eventualidade ou não de uma dada tarefa há de ser vista em função da atividade da empresa e não do tempo dispendido para a sua execução, embora este possa vir a ser o elemento decisivo. A atividade é o elemento vinculativo a ligar o empregado ao empregador e se torna o dado fundamento para a configuração objetiva da relação de emprego. Tratando-se, portanto, de uma prestação previsível, caracteriza-se não eventualidade desta constituindo-se, portanto, em uma necessidade permanente inserir na sua atividade-meio, em função dos serviços que coloca à disposição da população. Em quaisquer casos, o risco é suportado pela empresa, o que a torna empregadora.

...

IV – FATOS GERADORES DO CRÉDITO FISCAL

I – Constituem fatos geradores dos presentes créditos fiscais:

Os salários pagos a empregados regularmente registrados, conforme discriminados nos Relatórios de Fatos Geradores correspondente aos levantamentos 001, 003 e 004, apurados com base em Recibos de Pagamento de Salários e em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, anexos à presente Notificação;

Os valores pagos a empregados não registrados e a contribuintes individuais, bem como horas extras adicionais de produtividade, e outros valores não identificados, conforme discriminados nos Relatórios de Fatos Geradores correspondentes aos levantamentos 002 e 005, apurados com base em comprovantes de pagamento diversos anexos à presente Notificação;

Os acréscimos legais devidos, apurados entre a data do efetivos recolhimento das contribuições e as datas de vencimento das respectivas competências;

Os adicionais pagos aos empregados, a título de alimentação, constantes dos Recibos de Pagamento de Salários, conforme discriminados nos Relatórios de Fatos Gerados correspondentes aos levantamentos 006 e 007, anexos à presente Notificação;

A fiscalização criou, levantamentos para fins de melhor adequar as bases encontradas a partir dos documentos que o representam, da seguinte maneira:

001 – Salários até 12/1998 – que engloba as remunerações apuradas através dos recibos de pagamento até 12/1998

002 – DOC de caixa até 12/1998 – que engloba os valores pagos a empregados e contribuintes individuais, apurados através dos correspondentes comprovantes de lançamento

003 – Sal Decl em GFIP – compreende os salários pagos no período 01/1999 e declarados em GFIP, apurados com base nos correspondentes comprovantes de pagamento, e que deveriam ter sido declarados em GFIP;

004 – Sal N Decl em GFIP – compreende à diferença resultante do confronto entre os recibos de pagamento de salários e os valores declarados em GFIP

005 – Docum caixa após 01/1999 – compreende os valores pagos a empregados e contribuintes individuais, apurados através dos correspondentes comprovantes de pagamento, e que deveriam ter sido declarados em GFIP;

006 – Alimentação até 12/1998 – corresponde aos adicionais pagos a título de alimentação até 12/1998, anterior à implantação da GFIP;

007 – Alimentação após 01/1999 – corresponde aos adicionais pagos a título de alimentação após 01/1999, inclusive.

DAL – Diferença de Ac. Legais – que engloba os acréscimos legais devidos, apurados entre as datas de recolhimento das contribuições e as datas de vencimento das respectivas competências.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio do instrumento de fls. 1202/1204

DA DILIGÊNCIA – DO RELATÓRIO COMPLEMENTAR E DO ADITAMENTO DA DEFESA

Em análise à impugnação, a DRJ/BHE prolatou a Resolução 866, da 7ª nas fls. 2058/2070, resolvendo, por unanimidade, converter o julgamento em diligência para que a fiscalização esclarecesse se o crédito tributário foi apurado por aferição indireta. Deveria ainda a fiscalização analisar todas as alegações e documentos da defesa, manifestando-se conclusivamente sobre cada uma delas e, ao final, em sendo o caso, elaborar relatório fiscal complementar e intimar o contribuinte para apresentação de complemento à defesa, acaso queira, em consonância com o art. 18, parágrafo 3º do Decreto 70.235/72.

No Relatório Complementar à NFLD 37.028.159-4, às fls. 2076/2086, a Autoridade Fiscal concluiu que a documentação apresentada seria a mesma que foi examinada e que nenhum fato novo teria sido apresentada, não sendo justificável qualquer alteração no lançamento.

No tocante à aferição indireta, afirma a autoridade no Relatório Complementar que, diante da ausência e da deficiência de documentos e informações necessários ao trabalho fiscal, o crédito foi constituído com base no art. 33, parágrafo 3, da Lei n. 8.212/91. Diante disso, tomou por base os comprovantes de pagamentos apresentados, com características de remuneração por serviços prestados.

Também, apontou item por item os questionamentos da recorrente, e os documentos por ela apresentados quando da Defesa Administrativa, como requerido na Resolução 866 da DRJ/BHE, tendo determinado ao final, determinado a intimação do contribuinte para apresentação de complemento à defesa, no prazo de 30 (trinta) dias.

A recorrente apresentou então, documento às fls. 2095/2105, aditando sua Defesa Administrativa, requerendo a improcedência da NFLD e, por conseguinte, seu arquivamento.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos aditivos do então impugnante, a 7ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, prolatou o acórdão 02-20.596, de fls. 2147/2168, a qual julgou parcialmente procedente a impugnação ofertada, mantendo em parte o crédito tributário, conforme ementa a seguir transcrita.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/09/2006

*NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO.
DECADÊNCIA. ACOLHIMENTO.*

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços a empresa.

Somente estão isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91 as entidades beneficentes de assistência social que cumpram, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da mesma Lei.

A decadência das contribuições previdenciárias opera-se em 05 (cinco) anos.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo não apura e não declara o crédito tributário e, nem tampouco, efetua o pagamento antecipado, o poder-dever do fisco para efetuar o lançamento de ofício deve obedecer ao prazo decadencial determinado no art. 173, inciso I, do CTN.

Ocorrendo declaração ou recolhimento antecipado de tributo por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o

lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

Lançamento Procedente em Parte

A autoridade de primeira instância apenas deu provimento à impugnação na parte que tratava da decadência.

O Auto de Infração foi emitido no dia 22/12/2006, tendo o contribuinte tomado ciência em 29/12/2006. O período de 01/1996 a 12/2000 já se encontrava extinto quando da lavratura da autuação, fosse pelo art. 150 ou 173 do CTN.

Para os créditos constituídos a partir da competência 01/2001 até 11/2001, entendeu a DRJ que deveria ser utilizado o art. 150, parágrafo 4, do CTN, vez que houve recolhimento das contribuições previdenciárias, de forma que foi extinto o crédito tributário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada, a recorrente, LAR DE MARIA, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio de instrumento de fls. 2183/2192, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- 1 – A inexigibilidade do depósito recursal;
 - 2 – A possibilidade de revisão do ato administrativo;
 - 3 – A imunidade tributária em relação à contribuição para a seguridade social;
 - 4 – A aplicação da Selic como juros de mora
- É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 2.222, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

VALORES DECLARADOS EM GFIP – CONFISSÃO DE DÍVIDA

Segundo relata a autoridade fiscal, o levantamento 003 - Sal. Decl. Em GFIP refere-se a diferença entre os valores declarados em GFIP e os efetivamente recolhidos.

A declaração via GFIP é suficiente, por si só, a constituir o crédito tributário, independentemente de lançamento de ofício.

A GFIP é obrigação acessória cujo lastro legal encontra-se no artigo 32, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, *in verbis*:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;”

Trata-se de redação atribuída a tal inciso, inicialmente, pela Medida Provisória n. 449, publicada em 03.12.2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/09. Pela leitura do texto legal, nota-se que, por meio da GFIP, o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência dos fatos geradores atinentes às contribuições previdenciárias. Deveras, em citado documento, constam informações que permitem identificar perfeitamente todos os elementos essenciais da obrigação tributária, quais sejam, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e o *quantum debeatur*.

Vale observar que a redação original de aludido inciso, atribuída pelo artigo 1º da Lei n. 9.528/97, não difere em essência do quanto acima transcrito, confira-se:

“IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS”.

Isto é, desde os idos de 11.12.1997, dia seguinte à publicação da Lei n. 9.528/97, que a GFIP consiste em obrigação acessória pela qual os contribuintes declaram ao Fisco os fatos geradores em que incorreram quanto às contribuições previdenciárias.

Nesse ponto, cabe breve digressão acerca das modalidades de lançamento tributário previstas no CTN.

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades distintas para a constituição do crédito tributário: o lançamento de ofício, por declaração e o “autolancamento”.

No lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN¹, a autoridade lançadora verifica a ocorrência do fato gerador, estabelece a base de cálculo, identifica o sujeito passivo, calcula o tributo devido e propõe as penalidades aplicáveis à espécie.

Nas palavras de Rubens Gomes de Souza², “*é o lançamento feito unilateralmente pela autoridade fiscal, sem intervenção do contribuinte*”.

O lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do CTN, pode ser considerado espécie do gênero lançamento de ofício. Sua diferença reside no fato de que o contribuinte participa do procedimento constitutivo do crédito mediante o cumprimento de deveres instrumentais consistentes na apresentação de informações ao Fisco acerca dos elementos da obrigação tributária. A constituição do crédito tributário, todavia, é realizada, ao final, pela Administração Pública.

Por sua vez, o “autolancamento”, disciplinado pelo artigo 150 do CTN³, é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito tributário e realizar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como se dá hoje com a maioria dos tributos.

Cabe à autoridade fiscal, dentro deste contexto, verificar a correção da atividade realizada pelo sujeito passivo, homologando-a. Este ato confirmatório levado a efeito pela Administração Pública é denominado, pelo CTN, de lançamento por homologação.

Nesse sentido, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato administrativo de natureza confirmatória, em que o agente

¹ “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.”

² *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo, Resenha Tributária, 1981, p. 110.

³ “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.”

público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”⁴

Tendo em vista que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, como prevê o artigo 142 do CTN⁵, o denominado “autolancamento”, por configurar atividade específica do contribuinte, não se confunde com o ato administrativo de lançamento.

Para Gilberto de Ulhôa Canto⁶, o lançamento por homologação deve ser compreendido como exceção à regra do artigo 142 do CTN, já que a atividade de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo fica a cargo do próprio sujeito passivo, quando a lei o obriga a efetuar o pagamento por iniciativa própria e sem qualquer interferência da Fazenda Pública. Prescinde da prévia atuação do Fisco, podendo ela até mesmo inexistir no caso da homologação tácita (art. 150, § 4º, do CTN).

Assim, nessa modalidade, o que ocorre não é a homologação do “lançamento” efetuado pelo contribuinte, mas a confirmação da atividade por ele efetuada e tendente à satisfação do crédito tributário.

No “autolancamento”, é o próprio contribuinte quem realiza a atividade consistente em subsumir o evento tributário à regra-matriz de incidência, instalando, por conseguinte, a relação jurídico-tributária, contexto dentro do qual o Fisco tem o direito subjetivo de exigir a prestação (crédito tributário) e o contribuinte, o dever de cumpri-la. Tal tarefa, no entanto, para que cumpra a finalidade específica de constituição do crédito tributário, deve revestir-se da linguagem jurídica adequada, o que, no caso de grande maioria dos tributos federais, é cumprido pela DCTF, ao passo que, quanto às contribuições previdenciárias, isso se dá pelo preenchimento da GFIP.

O artigo 225, §1º, do Decreto n. 3.048/99 (“Regulamento da Previdência”), é categórico ao confirmar a natureza constitutiva do crédito tributário que caracteriza a GFIP, confira-se:

§1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à

⁴ *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed., São Paulo, Saraiva, p. 282.

⁵ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

⁶ *A Função do Lançamento Tributário. Do Lançamento*. São Paulo, Resenha Tributária, Caderno de Pesquisa Tributárias v. 12. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, 1987, p. 382-383.

*Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, **bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.***” (grifo nosso)

A leitura desse dispositivo do Regulamento da Previdência, já vigente muito antes da ocorrência dos fatos geradores e da lavratura dos autos de infração vergastados, revela, de maneira insofismável, que a GFIP é dever instrumental que tem o condão de constituir o crédito tributário, já que representa “termo de confissão de dívida”. Posteriormente, a introdução do §2º ao artigo 32 da Lei n. 8.212/91, por meio da Medida Provisória n. 449/08 (convertida na Lei n. 11.941/09), veio a confirmar o ditame retrotranscrito, *ipsis litteris*:

“§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.”

No mesmo diapasão é o quanto disposto no §7º do artigo 33 da Lei n. 8.212/91, que assim dita:

“§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte.”

Em outras palavras, comanda o legislador que a confissão de valores devidos e não recolhidos constitui o crédito da seguridade social, da mesma forma como o fazem a notificação de lançamento e o auto de infração, modalidades distintas de constituição do crédito tributário. Assim, por força de lei, três são as formas distintas de se constituir o crédito tributário previdenciário: (i) auto de infração; (ii) notificação de lançamento; e (iii) confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte.

Quanto à confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte, a própria RFB atribui tal efeito à GFIP, conforme se pode aferir pela leitura dos seguintes artigos da Instrução Normativa RFB n. 971/09, vigentes quando da lavratura dos autos de infração em análise, *in verbis*:

“Art. 456. O crédito tributário relativo às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, será constituído nas seguintes formas:

(...)

II - por meio de confissão de dívida tributária, quando o sujeito passivo:

a) apresentar a GFIP e não efetuar o pagamento integral do valor confessado;”

“Art. 460. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa:

I - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário;”

Estando claro que a GFIP tem o condão de constituir o crédito tributário, forçoso verificar que, à época da lavratura dos autos de infração, a Lei n. 8.212/91, em seu artigo 37, estipulava que a lavratura de auto de infração deveria ocorrer apenas se o crédito tributário ainda não tivesse sido confessado pelo contribuinte. Veja-se:

“Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.”

Depreende-se desse comando legal que, na hipótese de não recolhimento, apenas aquelas contribuições previdenciárias que não foram objeto de declaração em GFIP é que serão lançadas de ofício em auto de infração. Nada mais lógico, pois, como visto, ao consignar os valores em GFIP, o contribuinte informa ao Fisco que já adotou os procedimentos tendentes ao lançamento por homologação e que este já pode exigir o crédito tributário, inscrevendo-o em dívida ativa da União e demais providências cabíveis, como, aliás, determina o artigo 39, parágrafo 3º, da mesma lei:

“§ 3º Serão inscritas como dívida ativa da União as contribuições que não tenham sido recolhidas ou parceladas resultantes das informações prestadas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32 desta Lei.”

Isto é, a leitura conjunta dos diversos dispositivos sobre o tema constantes na Lei n. 8.212/91 não permite outra conclusão: a informação dos débitos em GFIP constitui o crédito tributário, permite sua imediata cobrança no caso de não-recolhimento e afasta a possibilidade de lavratura de auto de infração.

De forma sistemática, e para que fique mais claro, é possível extrair as seguintes normas jurídicas, pertinentes à GFIP, mediante interpretação literal, sem qualquer conjectura, do texto da Lei n. 8.212/91:

- a) Art. 32, inciso IV: é obrigatória a transmissão da GFIP, a qual contém todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- b) Art. 32, §2º: a GFIP é instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos;
- c) Art. 33, §7º: a confissão de valores devidos constitui o crédito da previdência social, da mesma forma que o auto de infração e a notificação de lançamento;
- d) Art. 37: deve ser lavrado auto de infração apenas se os débitos não recolhidos não tiverem sido objeto de declaração em GFIP; e
- e) Art. 39, §3º: os débitos informados na GFIP e não recolhidos devem ser encaminhados para inscrição na dívida ativa da União.

O regime jurídico da GFIP emanado por estas normas legais é inequívoco no sentido de que esta obrigação acessória constitui o crédito tributário e obriga sua imediata cobrança sendo devida a lavratura de auto de infração apenas se e tão somente se não houver a declaração dos débitos em GFIP.

Ora, as normas em questão, ao estipularem regras aplicáveis à GFIP, documento no qual, como foi visto, se apuram as contribuições previdenciárias e que permite à RFB fiscalizar os procedimentos adotados pelos contribuintes, trouxeram novos critérios de apuração e fiscalização dos débitos, gozando, portanto, de aplicação retroativa.

O STJ, analisando o artigo 144, §1º, do CTN, manifestou firme posição de que as leis tributárias formais ou procedimentais devem ser aplicadas de imediato e atingir os fatos geradores anteriores, ainda não decaídos. Confira-se a ementa do julgado:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

2. O § 1º, do artigo 38, da Lei 4.595/64 (revogado pela Lei Complementar 105/2001), autorizava a quebra de sigilo bancário, desde que em virtude de determinação judicial, sendo certo que o acesso às informações e esclarecimentos, prestados pelo Banco Central ou pelas instituições financeiras, restringir-se-iam às partes legítimas na causa e para os fins nela delineados.

3. A Lei 8.021/90 (que dispôs sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais), em seu artigo 8º, estabeleceu que, iniciado o procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício (nos casos em que constatado sinal exterior de riqueza, vale dizer, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte), a autoridade fiscal poderia solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38, da Lei 4.595/64.

4. O § 3º, do artigo 11, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.174, de 9 de janeiro de 2001, determinou que a Secretaria da Receita Federal era obrigada a resguardar o sigilo das informações financeiras relativas à CPMF, facultando sua utilização para instaurar procedimento administrativo

tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a

Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

11. A razoabilidade restaria violada com a adoção de tese inversa conducente à conclusão de que Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, encontrar-se-ia impedida de apurá-la.

12. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 facultou à Administração Tributária, nos termos da lei, a criação de instrumentos/mecanismos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente com o escopo de conferir efetividade aos princípios da personalidade e da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

13. Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.

14. O suposto direito adquirido de obstar a fiscalização tributária não subsiste frente ao dever vinculativo de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de crédito tributário não extinto.

15. In casu, a autoridade fiscal pretende utilizar-se de dados da CPMF para apuração do imposto de renda relativo ao ano de 1998, tendo sido instaurado procedimento administrativo, razão pela qual merece reforma o acórdão regional.

16. O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 601.314/SP, cujo thema iudicandum restou assim identificado:

"Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem a prévia autorização judicial. Art. 6º da Lei Complementar 105/2001."

17. O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, não tem o condão, em regra, de sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.

18. Os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte

(Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).

19. Destarte, o sobrestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do thema iudicandum, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.

20. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

(REsp 1134665/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009, grifos nossos)

Esse *decisum* do STJ é claro: as leis tributárias formais ou procedimentais, que conduzem ao lançamento tributário, são imediatamente aplicáveis, inclusive quanto a fatos geradores passados, ainda não decaídos. E, tratando-se de acórdão proferido pelo rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil (“CPC”), deve ser obrigatoriamente observado nos julgados do CARF, conforme determina o artigo 62-A de seu regimento interno, o qual será mais adiante novamente citado e transcrito.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou posicionamento nesse mesmo sentido:

“IRPJ. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS FORMALIZADA A PARTIR DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À ARRECADAÇÃO DA CPMF - LEIS Nº 9.311, DE 1996 E 10.174, DE 2001. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.

A teor do que dispõe o artigo 144, §1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, alcançando fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, enquanto não alcançados pela decadência.” (Acórdão nº 9101-00.198, de 27.07.2009)

É insofismável, assim, que normas tributárias formais ou procedimentais, que instituem novos critérios de apuração e lançamento, tais como aquelas introduzidas pela Medida Provisória n. 449/2008 quanto à GFIP, são plenamente aplicáveis aos fatos geradores verificados no caso em tela, e deveriam ter sido observadas pelos Agentes Fiscais quando lavrou a autuação, sob pena de inquestionável vício material do lançamento.

De qualquer modo, além da eficácia retroativa de ditas regras, deve ser notado que a regra insculpida no artigo 39, §3º, da Lei n. 8.212/91 já estava posta no sistema jurídico desde 2007 e reconhecia que os débitos confessados em GFIP deviam ser encaminhados para a dívida ativa da União.

E mais: a redação anterior do artigo 33, §7º, da mesma lei, introduzida pela Lei n. 9.528/97, vigia desde 11.12.1997, portanto, já vigente em momento anterior à ocorrência dos fatos geradores, era praticamente idêntica à atual e, igualmente, reconhecia que o documento declaratório de valores devidos constituía o crédito da seguridade social. Confira-se, *in verbis*:

“§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte.”

Em outras palavras, o sistema jurídico, antes mesmo da introdução das regras trazidas pela Medida Provisória n.º 449/2008 já se determinava que a GFIP era instrumento hábil para a constituição dos débitos e que estes, no caso de não-recolhimento, deviam ser enviados para inscrição em dívida ativa da União.

Essa conclusão é confirmada e reforçada pelo disposto no artigo 242, §1º, do Regulamento da Previdência, vigente desde 07.05.1999, confira-se:

*§1º Os valores das contribuições incluídos na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, não recolhidos ou não parcelados, serão inscritos na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social, **dispensando-se o processo administrativo de natureza contenciosa.**” (grifo nosso)*

E vale mencionar que este dispositivo é meramente regulamentar e presta apenas para trazer concretude aos dispositivos legais, não podendo inovar no ordenamento jurídico. Isto significa que, à época, como já demonstrado, havia arcabouço legal que reconhecia o caráter constitutivo da GFIP e a impossibilidade de lançamento de ofício na hipótese de débito declarado e não pago.

Dessa feita, independentemente da retroação das regras introduzidas pela Medida Provisória n.º 449/2008 nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, fato é que, ao menos desde 1997, o ordenamento jurídico pátrio atribui à GFIP a natureza de confissão de dívida, afastando qualquer providência do Fisco para o lançamento dos débitos.

Aliás, não se trata de entendimento inovador, uma vez que, no que tange à DCTF, obrigação acessória de mesma natureza que a GFIP, isto é, que consiste em confissão de dívida e constitui o crédito tributário, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já firmou a seguinte posição:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/03/1999, 01/11/1999 a 30/06/2000

COMPENSAÇÃO. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO E, POR CONSEQUÊNCIA, DA MULTA DE OFÍCIO.

Após a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, o lançamento de ofício que versasse sobre débito de tributo informado em DCTF passou a restringir-se à multa isolada, aplicável nas hipóteses relacionadas no caput do art. 18 daquele diploma legal. Sendo assim, tornou-se incabível a realização de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, para constituição e cobrança de crédito tributário relativo a valores que estavam declarados anteriormente em DCTF e, da mesma forma, para exigência de multa de ofício.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso especial e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Póssas, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Valmar Fonseca de Menezes votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral o Dr. Edson Ferreira Rosa, OAB/GO nº 16.778, advogado do sujeito passivo.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Póssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Valmar Fonseca de Menezes (Presidente Substituto).” (Acórdão 9303-002.215, sessão de 13.03.2013)

A ementa do julgado é de nitidez cristalina e prescinde de maiores explicações: não se admite lançamento de ofício de débitos já confessados em DCTF. A 2ª Turma do mesmo órgão também já se pronunciou nesse mesmo sentido, confira-se:

“NORMAS PROCESSUAIS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - PROCEDÊNCIA RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - Confirmada a contradição existente entre a ementa e os textos da fundamentação da conclusão do acórdão embargado, deve o Colegiado acolher os embargos, para retificar esse decisum, no sentido de adequá-lo à realidade dos autos.

NORMAS PROCESSUAIS - DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF, CONFESSADOS E PARCELADOS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL. O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União e posterior cobrança executiva. A constituição desses créditos por meio de lançamento fiscal representa ônus desnecessário para o sujeito passivo e para a administração, sendo completamente injustificável.

Embargos acolhidos

Recurso especial improvido.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais - Segunda Turma - Processo 10845.004844/98-47, Recurso n. 201-112827 - Embargos de Declaração, sessão de 04 de julho de 2005, Acórdão CSRF/02-01.967)”

Já há, inclusive, Súmula do CARF nesse exato sentido, veja-se, *in verbis*:

“Os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício.” (Súmula CARF n. 52)

De fato, essa coerência sistêmica é reforçada pela constatação de que o Poder Judiciário também já decidiu que, na hipótese de os débitos estarem confessados em DCTF e em GFIP, não cabe o lançamento de ofício. De fato, vale conferir a seguinte decisão da 1ª Seção do STJ, em recurso julgado sob a sistemática prevista no artigo 543-C do CPC:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

4. Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não-pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.123.557/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009).

5. Doutrina abalizada preleciona que:

"- GFIP. Apresentada declaração sobre as contribuições previdenciárias devidas, resta formalizada a existência do crédito tributário, não tendo mais, o contribuinte inadimplente, direito à certidão negativa.

- Divergências de GFIP. Ocorre a chamada 'divergência de GFIP/GPS' quando o montante pago através de GPS não corresponde ao montante declarado na GFIP. Valores declarados como devidos nas GFIPs e impagos ou pagos apenas parcialmente, ensejam a certificação da existência do débito quanto ao saldo. Há o que certificar. Efetivamente, remanescendo saldo devedor, considera-se-o em aberto, impedindo a obtenção de certidão negativa de débito.

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. **Não informando, o débito estará declarado e em aberto, não ensejando a obtenção de certidão negativa.**" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).

6. In casu, restou assente, no Tribunal de origem, que:

No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP's, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos.

(...)

Nessa esteira, depreende-se que o crédito tributário derivado de documento declaratório prescinde de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte para que se

considere constituído, uma vez que a declaração do sujeito passivo equivale ao lançamento, tornando o crédito tributário formalizado e imediatamente exigível.

A Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP é documento fiscal declaratório, do qual devem constar todos os dados essenciais à identificação do valor do tributo relativo ao exercício competente.

Assim, a GFIP é suficiente à constituição do crédito tributário e, na hipótese de ausência de pagamento do tributo declarado ou pagamento a menor, enseja a inscrição em dívida ativa, independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal.

(...)

Também não faz jus o apelado à Certidão Positiva de Débito com efeitos de Negativa prevista no artigo 206 do CTN, considerando que embora cabível nos casos em que há crédito tributário constituído e exigível, este deverá estar com a exigibilidade suspensa de acordo com qualquer das hipóteses elencadas nos artigos 151 e 155 do CTN, ou em cobrança executiva, devidamente garantido por penhora, o que não restou demonstrado no presente caso."

7. Conseqüentemente, revela-se legítima a recusa da autoridade impetrada em expedir certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) quando a autoridade tributária verifica a ocorrência de pagamento a menor, em virtude da existência de divergências entre os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores efetivamente recolhidos mediante guia de pagamento (GP) (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.179.233/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 13.11.2009; AgRg no REsp 1.070.969/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12.05.2009, DJe 25.05.2009; REsp 842.444/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 07.10.2008; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2008, DJe 04.03.2009; e AgRg nos EAg 670.326/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 14.06.2006, DJ 01.08.2006).

8. Hipótese que não se identifica com a alegação de mero descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária (artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp n. 1.143.094, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009 – grifos nossos)

A leitura da ementa acima transcrita revela a posição pacífica do STJ no sentido de que, estando os débitos constituídos em GFIP, não cabe à Fazenda Nacional nenhuma outra providência para cobrá-lo, devendo de imediato inscrever o débito em dívida ativa da União e propor a respectiva execução fiscal.

Diga-se de passagem que, como se nota, o fundamento legal utilizado pelo STJ na decisão acima é o artigo 33, §7º, da Lei n. 8.212/91, vigente desde 11.12.1997, como já observado anteriormente. Ou seja, resta reforçada a constatação de que, à época dos fatos geradores, já vigia norma que atribui efeito constitutivo dos débitos à GFIP.

Deveras, tal Corte Judicial sumulou referido entendimento, conforme plasmado em sua Súmula n. 436, confira-se:

“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Observe-se que, ao ser julgado em conformidade com o artigo 543-C do CPC, o seu resultado deve ser observado de forma obrigatória pelo CARF, nos termos do artigo 62-A de seu Regimento Interno, a saber:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

É dizer, devem os Conselheiros deste CARF curvar-se ao julgado do STJ e reconhecer a eficácia constitutiva da GFIP, com o que reputa-se indevido o lançamento de ofício de débitos já confessados pelo contribuinte!

Nesse ponto, impende analisar, ainda que brevemente, o termo “dispensa”, que é utilizado na decisão do STJ supratranscrita (“*dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado*”), na súmula acima (“*dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*”). De acordo com o Vocabulário Jurídico do Prof. De Plácido e Silva (27ª Ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 480), o termo “dispensa” tem o seguinte significado:

“Derivado de dispensar, do latim dispensare (distribuir), é tomado, modernamente, na acepção de isenção de encargo ou da prática de ato a que se estava obrigado (...).”

Extrai-se desta definição que, ao se dizer que alguém está “dispensado” de realizar algo, significa afirmar que esta pessoa estava obrigada a ter certa conduta e agora já não está mais. Ou seja, a pessoa desincumbiu-se de uma obrigação.

Ora, como se sabe, as Autoridades Fiscais estão obrigadas a realizar o lançamento tributário ao se depararem com a ocorrência de fatos geradores. O parágrafo único do artigo 142 do CTN, já transcrito alhures, é expresso nesse sentido. Isto é, a atividade de lançamento é vinculada (deve ser feita nos termos da lei) e obrigatória (não há opção por parte das Autoridades Fiscais), sob pena de responsabilidade funcional.

E mais: é princípio básico de Direito Público, seara na qual se insere o Direito Tributário, que a Administração Pública apenas é dado fazer aquilo que a lei determina

seja feito. Vale conferir os ensinamentos do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello (Cf. *Curso de Direito Administrativo*, 17ª Ed., Malheiros, São Paulo, 2004, p. 95), *in verbis*:

“O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina”.

Em outras palavras, as Autoridades Fiscais devem realizar o lançamento quando a lei assim o determinar. Havendo comando legal determinando que haja a prática do lançamento, é obrigatório que as Autoridades Fiscais o façam. De outro lado, se não houver lei que determine a realização do lançamento, este **NÃO** pode ser feito. Em suma, não existe discricionariedade na atividade de lançamento; não podem as Autoridades Fiscais “optar ou não por lançar”. Ou bem há obrigação de lançar por parte do Fisco, ou esta conduta está proibida, sob pena de violação do princípio da legalidade, que pauta toda a atividade administrativa.

Transplantando todas estas considerações ao presente caso, ao se verificar que, pelo atual arcabouço normativo tributário, as Autoridades Fiscais estão “dispensadas” de realizar o lançamento de ofício quando há declaração dos débitos em GFIP, chega-se à conclusão de que inexistente comando legal para que o lançamento de ofício seja feito em tal hipótese. Caso o seja, tem-se clara hipótese de nulidade do lançamento, uma vez que ausente o suporte legal.

Dito de outra forma, só existem duas possibilidades: ou o lançamento de ofício é obrigatório, mesmo já existindo a declaração em GFIP; ou o lançamento de ofício é proibido ao já haver declaração em GFIP. Parece claro que esta última alternativa é aquela eleita pelo legislador tributário.

Em que pese este julgador já ter claro para si que os autos de infração em análise não merecem prosperar, já que feitos na contramão da legislação tributária e sem qualquer comando legal que determinasse sua realização, bem como em contrariedade com o posicionamento do STJ, proferido em sede de recurso repetitivo, cabe ponderar mais uma razão pela qual não devem prevalecer. Trata-se do princípio da eficiência da Administração Pública, estampado no artigo 37 da CF, *ipsis litteris*:

“Art. 37.A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

Ensina o Prof. Hely Lopes acerca do princípio da eficiência da administração o seguinte, *in verbis*:

*“O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, **exigindo resultados positivos para o serviço público** e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.*

*malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.”. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*. 17ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, pág. 109)*

Tem-se assim que a Administração Pública deve agir com lealdade, transparência e boa-fé com os administrados, evitando quaisquer sinais de conduta maliciosa ou malandra. Ou seja, deve a Administração Pública abster-se de práticas que afrontem o senso moral comum do cidadão.

Ora, se o próprio Fisco já reconheceu que não cabe a lavratura de auto de infração quando os débitos já estão confessados em GFIP, de tal modo que os Agentes Fiscais não mais devem lavrá-los; e se o Poder Judiciário já formou jurisprudência pacífica, de observância obrigatória pelo CARF, no sentido que estes lançamentos de ofício são inócuos; então é atentatório à moral e à boa-fé que os autos de infração sejam mantidos hígidos.

Há de se questionar: é correto, justo e sensato que autos de infração que já não podem mais ser lavrados e que estão destinados ao cancelamento pelo Poder Judiciário sejam mantidos no âmbito do CARF? A resposta moral é que não. E a resposta jurídica já foi amplamente demonstrada nas linhas anteriores.

Em sendo assim, afigura-se de direito o cancelamento dos autos de infração, não apenas pela ausência de supedâneo legal, mas também pela afronta aos princípios da Eficiência da Administração Pública e da Moralidade, ambos também positivados na Lei n. 9.784.

Nesse particular, e por fim, cumpre deixar claro que a Fazenda Nacional poderá, por óbvio, se valer da GFIP e realizar a cobrança dos débitos cujo lançamento de ofício ora se propõe cancelar. Isto porque, como dito à exaustão, a GFIP é instrumento de confissão de dívida e suficiente à cobrança dos débitos nela informados.

À guisa de conclusão, e resumindo o quanto já exposto, entende-se pela improcedência do lançamento em tela pelos seguintes motivos:

- a) As normas jurídicas legais e infralegais são claras ao determinar que a GFIP representa confissão de dívida e instrumento suficiente à exigência do crédito tributário;
- b) As normas jurídicas trazidas pela Medida Provisória n. 449/2008, as quais reforçaram ainda mais o caráter constitutivo da GFIP e a impossibilidade de se realizar o lançamento de ofício quanto aos débitos lá informados, são procedimentais e, portanto, aplicam-se de imediato, inclusive quanto a fatos geradores passados, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, conforme reconhecido pelo STJ e pela CSRF. Assim, atingem os fatos geradores englobados nesta autuação;
- c) Independentemente da retroação das normas da Medida Provisória n. 449/2008, desde 1997 havia regras jurídicas que davam à GFIP o condão de constituir o crédito tributário e de ser instrumento bastante para sua exigência, afastando o lançamento de ofício;

- d) O STJ, por meio de sua primeira Seção e em caso julgado pelo rito do artigo 543-C do CPC, já pacificou o entendimento de que a GFIP constitui o crédito tributário, ficando proibidas as Autoridades Fiscais de procederem ao lançamento de ofício dos débitos declarados em mencionada obrigação acessória;
- e) Os casos julgados no STJ pelo rito do artigo 543-C do CPC são de observância obrigatória no âmbito do CARF;
- f) O cancelamento do lançamento de ofício lavrado sem lei que o sustente atende ao princípio da eficiência da Administração Pública, pois evita gastos desnecessários do Poder Público com a realização e manutenção de lançamentos fadados ao insucesso no Poder Judiciário, bem como ao princípio da Moralidade da Administração Pública, já que seria destituída de lealdade e boa-fé a conduta de manter autuações que os Agentes Fiscais já não podem mais lavrar e que serão anuladas no Poder Judiciário; e
- g) A GFIP informa ao Fisco o montante do débito apurado originalmente e o valor final do débito a pagar. Com isso, assim como é indevido o lançamento de ofício em virtude da glosa de compensações, o Fisco pode proceder à imediata cobrança dos débitos confessados em GFIP e cujo lançamento de ofício se cancela.

Por todo o exposto, não merece prosperar a autuação no que tange aos valores declarados em GFIP, quais sejam, aqueles constantes do Levantamento 003 – *Sal. Decl. Em GFIP*.

DA IMUNIDADE DA ENTIDADE DE ASSISTENCIA SOCIAL

Alega a fiscalização que a entidade fiscalizada não possui imunidade à contribuições previdenciárias, por não respeitar o art. 55, da Lei 8.212/91, então vigente à época dos fatos geradores.

No entanto, analisando a documentação dos autos, percebo que a afirmação não é de toda verdade.

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

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

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (sem destaques no original)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (sem destaques no original)

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

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

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

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

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

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

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

2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas

verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo.

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

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

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

No caso dos autos, não houve, também, pedido de gozo de imunidade à RFB/INSS. Dessa forma, cumpre-nos analisar os documentos existentes nos autos, haja vista a natureza declaratória do ato que defere o requerimento (conforme STF, RE n. 115.510-8 e; STJ, REsp 478239), conforme se percebe abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ENTIDADE FILANTRÓPICA. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE DO CERTIFICADO. NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO.

1. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social-CEBAS é o documento que exterioriza o direito a isenção inserta no art. 195, § 7º da Carta da República.

2. O artigo 55, II da Lei 8.212/91 impõe como condição ao gozo da isenção ser a entidade portadora do certificado de filantropia.

3. O certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito ex tunc, por se tratar de um ato declaratório, consoante RE nº 115.510-8. Assim, há isenção das contribuições previdenciárias anteriores à expedição do certificado.

4. Recurso especial provido em parte.

(REsp 478.239/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/11/2005, DJ 28/11/2005, p. 246)

Os documentos que tocam a imunidade do contribuinte estão presentes nas fls.2113 e seguintes, anexas ao complemento à Impugnação, bem como na impugnação original e podem ser resumidos no seguinte:

- a) Na fl. 994, consta o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CCEAS0046/2004, válido no **período de 20/02/2004 a 19/02/2007** (cumprimento do inciso II, do art. 55 da Lei 8.212/91);

- b) Na fl. 1010, consta o Decreto n. 7/67, da lavra da Prefeitura Municipal de Conselheiro Lafaiete, dando o título de Entidade de Utilidade Pública Municipal (cumprimento do inciso I, segunda parte do art. 55 da Lei 8.212/91);
- c) Na fl. 1014, há Certidão do Ministério da Justiça que certifica que a recorrente foi declarada de utilidade pública federal pelo Decreto de 24 de janeiro de 2000, publicado no Diário Oficial da União de 25/01/2000 (cumprimento do inciso I, primeira parte do art. 55 da Lei 8.212/91);
- d) Na fl. 1016/1046, consta o Estatuto do Lar de Maria, constituído em 10 de setembro de 1963, no qual consta que trata-se de associação civil, sem fins lucrativos e sem vinculação político-partidária (art. 1), bem como que a entidade não distribuirá dividendos de espécie alguma, nem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas (art. 48) ou mesmo, a remuneração da função dos membros dos Conselhos e da diretoria, inclusive mantenedores e associados, qualquer que seja a forma ou pretexto. (art. 49) (cumprimento dos incisos III, IV e V do art. 55 da Lei 8.212/91).

Inclusive, há de se destacar que estes elementos foram analisados no decorrer da fiscalização, conforme se observa na fl. 990, ao final, item “IX – ANEXOS” do Relatório Fiscal, que informa que:

I – Integram o presente Relatório Fiscal:

Cópia do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo CNAS em 20/02/2004;

Cópia dos documentos dos co-responsáveis (CPF/RG/Compr. Residência);

Cópia do Decreto Municipal n. 7/67, de 14/06/1967;

Cópia de Certidão emitida pelo Ministério da Justiça em 31/08/2006;

Cópia do Estatuto do Lar de Maria, de 06/02/2006;

Cópias das páginas do Livro Diário;

TAB – Termo de Arrolamento de Bens.

Diante destes fatos, e analisando o período do auto de infração remanescente, qual seja 12/2001 a 09/2006, entendo que estão presentes todos os requisitos suficientes e necessários constantes no art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época, para o reconhecimento da imunidade do recorrente no período de 02/2004 a 09/2006.

Logo, devem ser excluídas da presente autuação, das referidas competências os valores das contribuições das quais ela possui imunidade conforme o caput do art. 55 da Lei 8.212/91 vigente à época.

DO LEVANTAMENTO 007 – DA ALIMENTAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004.

Autenticado digitalmente em 31/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 31/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 27/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dentre os levantamentos realizados pela fiscalização, consta a 007 – ALIMENTAÇÃO APÓS 01/1999: - corresponde aos adicionais pagos a títulos de alimentação após 01/1999 inclusive.

Ocorre que no decorrer do Relatório Fiscal elaborado, não constam demais informações à respeito desse levantamento, o que leva ao questionamento do que se trataria? Pagamento de alimentação a funcionários sem estar a empresa inscrita no PAT? Foi pagamento em pecúnia? In natura? Ticket? Seria Alimentação dos Contribuintes Individuais? Reembolso de despesa?

Analisando o Relatório de Lançamentos, percebe-se que o valor do levantamento (Principal) é mensalmente em torno de R\$ 135,00 (cento e trinta e cinco reais) a R\$ 175,00 (cento e setenta e cinco reais). Poderia se tratar de pagamento de alimentação a funcionários ante a modicidade dos valores.

Ocorre que à míngua de informação, há, no mínimo, de ser questionada a legalidade do lançamento neste tocante, por cerceamento do direito de defesa, já que não haveria sequer como o contribuinte saber de onde a base destes valores foram apurados, não oportunizando assim, uma defesa ampla, ante a obscuridade da informação para oportunizar o contraditório.

Dessa forma, entendo que deva ser o lançamento anulado por vício material quanto a este levantamento.

DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO E OS SEGURADOS IDENTIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Alega o recorrente que ainda que não se reconheça a imunidade, constata-se que grande parte das contribuições exigidas na autuação tem como fundamento a existência de relação de emprego e ressalta seu caráter exclusivamente assistencial da associação e que os trabalhos de psicólogo, por exemplo, são necessários ao bom cumprimento do acompanhamento psicológico das crianças atendidas.

Afirma também que as contribuições exigidas incidiram em parcelas indenizatórias, desconsideradas pela fiscalização.

Por fim, ressalta que a fiscalização se baseou em recibos e documentos insubsistentes pois teriam sido considerados somente alguns erros meramente materiais no preenchimento deles.

Com relação à parcela indenizatória, não restou comprovado pelo recorrente nos autos a sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias, salvo aquela referente à alimentação, a qual já foi abordada acima.

No que toca a base de cálculo apurada, percebe-se que a fiscalização se baseou em documentos elaborados pelo próprio recorrente, concernente em recibos de pagamento face a falta de escrituração contábil regular e a não apresentação de outros elementos solicitados, a exemplo de folha de pagamento.

A fiscalização tomou o cuidado de elaborar planilha demonstrativa dos segurados e os valores respectivamente recebidos por eles, não tendo como se falar, inclusive, em cerceamento do direito de defesa.

Outrossim, observou a realidade encontrada, apenas considerando vínculo o serviço prestado por profissional que tinha relação direta ou indireta com a atividade do Lar de Maria e, o fato de se tratar de entidade sem fins lucrativos, não o descaracteriza como empregador.

Dessa forma, entendo que o contribuinte não logrou êxito no presente ponto de seu recurso voluntário.

DA TAXA SELIC

Com relação a questão da taxa Selic e juros de mora, a presente matéria encontra-se sumulada por este conselho, e, por tal razão, há vinculação deste conselheiro em sua observância e reprodução obrigatória.

Trata-se de verbete n. 3, com o seguinte texto:

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.

Dessa forma, nego provimento nesta parte.

DO RECÁLCULO DA MULTA

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

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

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

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

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

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

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

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

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

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

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

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

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço o Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) exonerar o crédito apurado no levantamento 003 – Sal. Decl. Em GFIP; b) reconhecer a imunidade e afastar a incidência das contribuições dispostas no art. 22 e 23 da Lei 8.212/91 do período de 02/2004 a 09/2006; c) excluir o levantamento 007 – Alimentação após 01/99 e; d) determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Voto Vencedor

Apresento este voto vencedor por discordar do relator na questão do direito à isenção e na questão do lançamento de ofício de valores declarados em GFIP.

IMUNIDADE/ISENÇÃO

A recorrente alega preencher todos requisitos para o gozo da isenção.

Quanto às alegações acerca de seu direito à imunidade entendo que não assiste razão à recorrente.

A Constituição Federal de 1988, estabeleceu no seu art. 195, § 7º, imunidade, embora o texto constitucional faça referência a isenção, quanto a contribuições previdenciárias apenas e tão somente para entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei isto é, é uma imunidade condicionada a certos requisitos estabelecidos na lei.

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

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

Antes da promulgação da Lei n.º 8212/91 foi ajuizado o Mandado de Injunção nº 232-1 – RJ (Rel. o Min. Moreira Alves), pois desde a promulgação da Constituição, o dispositivo constitucional imunizante, reconhecido como de eficácia limitada, carecia de regulamentação.

Apreciando especificamente a imunidade de contribuições previdenciárias aqui tratada no referido Mandado de Injunção, decidiu o Supremo Tribunal Federal que:

a) a norma constitucional carecia de regulamentação para permitir o gozo da imunidade;

b) que os arts. 9º e 14 do CTN não serviam para a regulamentação exigida; e

c) que a regulamentação podia ser feita por meio de lei ordinária.

A regulamentação da imunidade veio através da Lei n.º 8.212/91.

O parágrafo 1º do artigo 55 da lei 8.212/91 estabelece que, para o gozo da isenção, a entidade deve preencher os requisitos e requerer ao INSS. Este, uma vez verificada a compatibilidade com os preceitos legais, reconhecerá o pedido.

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: (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008).

...

§ 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.

Ocorre que no presente caso, conforme registrado no acórdão recorrido, não há registro de pedido nem de reconhecimento do direito à isenção por parte do INSS.

Acrescente-se também, que a isenção deve ser requerida, em conformidade com o § 1º do mesmo artigo, vigente A época dos fatos geradores:

§. 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.

E quanto a isto não há nenhuma prova nos autos. Em pesquisa aos arquivos informatizados da Receita Federal do Brasil, cópia às fls. 125, verificamos que a entidade não é detentora do direito à isenção das contribuições previdenciárias.

GFIP

A tese apresentada pelo relator, à qual me oponho, é a da nulidade do lançamento em decorrência da impossibilidade/proibição de se proceder ao lançamento de ofício acerca de valores declarados em GFIP.

Início minha divergência apoiado em jurisprudência que estabelece que a declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não foi verificado.

REsp 1440298 / RS

RECURSO ESPECIAL2014/0050267-6

Data do Julgamento 07/10/2014

*Ementa PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO**. OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INVIABILIDADE DE ANÁLISE, NA VIA ESPECIAL, POR ESTA CORTE. INDEFERIMENTO DE PROVA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO MAGISTRADO. **AUSÊNCIA DE PREJUÍZO**. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. PIS. COFINS. DESONERAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL VIOLADO. SÚMULA 284/STF. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA, NO CASO. **IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO, POR***

SUJEITO INTEGRANTE DA CADEIA ECONÔMICA, QUE NÃO ESTÁ SUBMETIDO AO PAGAMENTO NÃO-CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS, NOS TERMOS DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. PRECEDENTES. ART. 17 DA LEI 11.033/2004.

APLICAÇÃO NÃO RESTRITA AO REPORTO. PRECEDENTES. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A APURAÇÃO DE CRÉDITO E A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRECEDENTES DO STJ.

...

III. O STJ consolidou o entendimento no sentido de que a declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não ocorreu, na hipótese, em observância ao princípio pas de nullité sans grief. Precedentes: STJ, AgRg no REsp 1.294.465/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/08/2014; AgRg no REsp 1.434.880/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/08/2014; EREsp 1.121.718/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, CORTE ESPECIAL, DJe de 01/08/2012.

Outro ponto de divergência é quanto à tese da impossibilidade/proibição de se proceder ao lançamento de ofício acerca de valores declarados em GFIP.

Entendo aqui presente, por parte do relator, uma inversão de valores.

Entendo que cabe ao fisco cobrar os valores devidos pelos contribuintes e responsáveis.

Proibir o fisco de cumprir tal missão é a inversão de valores à qual me referi acima.

Concordo com o entendimento esposado pelo relator de que a GFIP representa confissão de dívida e instrumento suficiente à exigência do crédito tributário.

Ocorre que existe a possibilidade material de, por algum evento, o fisco não dispor das declarações entregues ou dispor das declarações com alguma incorreção (exemplos: incêndio nos computadores que acabaram de receber as declarações; algum problema relacionado ao processamento das declarações).

Entendo em harmonia com o acima apresentado as decisões e a súmula do STJ.

Súmula 436: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providencia por parte do Fisco".

Os termos utilizados na súmula e nas decisões são “dispensada qualquer providência”, “desnecessidade de lançamento de ofício”, isto é, a proibição ao lançamento de ofício não está presente.

Entendo que no caso presente o que se está cobrando é o devido tributo, em benefício da sociedade e sem prejuízo a qualquer parte.

Concluo divergindo, pelas razões acima expostas, tanto da nulidade quanto da proibição ao lançamento de ofício.

CONCLUSÃO

Voto por negar provimento na questão do reconhecimento do direito à isenção e por manter o crédito apurado no levantamento Salário Declarado em GFIP.

Carlos Alberto Mees Stringari