



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

Processo nº 10830.007061/2007-63
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2403-00.432 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2011
Matéria NOTIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente MATERNIDADE DE CAMPINAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/07/2007

Ementa:

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

ISENÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA

A isenção, conforme atesta o texto constitucional, só pode ser concedida mediante lei específica, no caso a vigente Lei n.º 8.212/91.

MULTA - REDUÇÃO - LEI MENOS SEVERA - APLICAÇÃO RETROATIVA - CTN, ART. 106

Tratando-se de crédito não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de decadência até a competência 11/2001, inclusive e 13/2001 com base nos critérios estabelecidos no Art. 173, I, CTN. Os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza e Eivanice Canário da Silva votaram pelas conclusões. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando o recalcule da multa de mora, com

base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencido na questão da multa de mora o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Presidente/Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza e Eivanice Canário da Silva (suplente). Ausentes os conselheiros Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, Acórdão 05-21.929 - 9ª Turma, que julgou procedente o lançamento do crédito tributário oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, decorrente da obra realizada no imóvel da Recorrente situado na Avenida Francisco Glicério 1913, Campinas/SP.

A construção a que se refere o lançamento está especificada no trecho da Informação Fiscal, abaixo transcrito.

Durante a Ação Fiscal, após o confronto das áreas construídas existentes no imóvel localizado na Av. Francisco Glicério, 1913, Centro, Campinas-SP de 183 propriedade da Maternidade de Campinas, mediante a análise dos carnês de IPTU em 31/12/1996 = 132,26 m² com as de 31/12/2006 = 177,36 m² e na planta arquitetônica sem registro na PMC = 201,30 m², foi constatada a realização de obras de construção civil, sem a matrícula no Cadastro Específico do INSS (CEI) de 69,04 m². O levantamento das áreas foi feito por esta auditoria fiscal conjuntamente com os engenheiros Fernando T. Querubin — CREA n.º 068509941-8 e Akzel D.C. Ches, Eng. Seg. do Trabalho — CREA 173275/D, representantes indicados pela Entidade para acompanhamento dos trabalhos de auditoria nesta área.

O lançamento foi assim descrito no relatório elaborado pela DRJ:

Trata-se o presente de crédito lançado pela fiscalização contra o contribuinte acima identificado, o qual, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 60 a 65, teve como fato gerador o pagamento de salários pela execução de obra de construção civil, calculados estes com base na área construída e no padrão da obra, conforme análise do Projeto Simplificado, IPTU (fls.26), Cadastro Geral — Dados da Obra (fls. 27/28) e Quadro Demonstrativo de Áreas (29) e Aviso de Regularização de Obra —ARO.

Incidem sobre o salário, referido no item anterior, as seguintes contribuições:

- Parte dos segurados empregados;*
- Parte da empresa;*
- Decorrentes do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho; e*

Destinadas a Entidades e Fundos (Terceiros), a saber: Salário Educação, INCRA, SESI/SENAI, SEBRAE e INCRA.

A Informação Fiscal, fls. 60/65, esclarece o procedimento adotado pelo Auditor Nelito de Jesus Ramos Campos durante o procedimento fiscalizatório, nos seguintes termos:

1 — Foi cancelado o direito à isenção das contribuições patronais a partir de 01/01/1997, através do Acórdão nº 2.057, de 28/11/2006, exarado pela 4ª Câmara de Julgamento do CRPS.

2 - Foram analisados os seguintes documentos:

- Livros Diários e Razões;*
- Relação de obras de construção civil e, quando houver, respectivas CND;*
- Alvará de licença e Habite-se para construção;*
- Comprovantes de matrícula das obras de construção civil;*
- Contratos de empreitada e subempreitada da obras de construção civil, inclusive pisos superiores e demolição;*
- Projetos aprovados de obra de construção civil;*
- Comprovante de recolhimento de contribuições sociais nas matrículas CEI da obra;*
- Contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros;*
- Notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados;*
- Relação de imóveis integrantes do Ativo Imobilizado, com os respectivos valores, e cópias das escrituras,.*
- Certidão de registro/regularidade das obras de construção civil junto à Prefeitura Municipal de Campinas;*
- Comprovantes de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU.*

3 — Os documentos acima foram insuficientes para comprovar a construção da obra em período decadente, nos termos exigidos pelo artigo 466, da IN/SRP 003/2005.

4 - A contabilidade da Maternidade foi desconsiderada, uma vez que, a empresa não mantém a escrituração contábil formalizada conforme determina o inciso II, artigo 32 da Lei 8.212, de 24/07/1991, regulamentado pelo artigo 225 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999 e os princípios fundamentais de contabilidade.

5 - Os gastos decorrentes de ampliações ou modificações nos imóveis de construção civil não foram registrados em contas contábeis específicas.)

6 — Os impostos, taxas, contribuições sociais, honorários profissionais, prestadores de serviços e outros fatos geradores de contribuições sociais estão registrados nas contas 301009 — 3008 - Despesas Diversas da Administração e 30100013-3113 —

Despesas Gerais Diversas, o que motivou a lavratura do Auto de Infração na fiscalização anterior e até o presente momento não foi corrigido.

7 - Os Livros Diário - LD apresentam somente o balanço sintético, com agrupamento e sem detalhamento das contas o que dificultou a composição das mesmas;

8 - O Resultado do Exercício e o Resultado de Exercícios Anteriores não estão informados nos Balanços escriturados nos Livros Diário, o que impossibilitou identificar se a empresa estava deficitária ou superavitária;

9 - As Demonstrações de Origens e Aplicações de Recursos e as Demonstrações de Mutação do Patrimônio não integram a escrituração dos LD até o exercício de 2004, assim como as demonstrações integrantes do balanço patrimonial, do mesmo período, não obedecem ao disposto na Lei 6.404/76 e nas Normas Brasileira de Contabilidade;

10 — Após análise dos documentos elencados no item 2 e o levantamento das áreas construídas pelo Auditor e Engenheiros, indicados pela Maternidade, foi constatada a construção da área de 69,04m² sem a respectiva regularização perante o órgão público e matrícula no cadastro Específico do INSS — CEI.

11 — Foi lavrado o Auto de Infração 37.078.864-8 e emitida, de ofício, a matrícula 37.790.04495/70 em atendimento ao parágrafo 5º, inciso V, artigo 23 da IN/SRP 003/2005.

12 — A base de cálculo do presente lançamento foi obtida mediante aferição indireta nos termos dos parágrafos 4º e 6º, artigo 33 da Lei 8.212, de 24/07/1991.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 28/08/2007.

Inconformada com a decisão da DRJ, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega, em síntese, que:

- é e sempre foi entidade beneficente, sendo que o seu último certificado de entidade de assistência social foi emitido em 17/12/2002, e posteriormente, foi solicitada sua renovação perante o CNAS, o qual se encontrava em análise na data da presente autuação.
- governo federal, em 07/11/2008, editou a Medida Provisória no 446, determinando que os pedidos de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social pendentes de julgamento passassem a ser considerados como deferidos
- o CNAS emitiu, em 03/02/2009, a Resolução 07, a qual renovou automaticamente o certificado de entidade beneficente da Autuada entre os períodos de 01/01/2004 a 31/12/2006 (Processo

71010.002658/2003-36) e 14/11/2007 a 13/11/2010 (Processo 71010.002733/2007-92)

- é imune em relação às competências que foram lavradas pelo Fisco, vez que possuía e possui o CNAS

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões levantadas pela recorrente.

Preliminares

Direito à isenção/imunidade

Conforme ficará demonstrado abaixo, o lançamento ocorreu após decisão definitiva em sede administrativa da decisão proferida pelo Conselho de Recursos da Previdência Social referente ao ato cancelatório da isenção das quotas patronais

Inicialmente vou relatar os julgamentos ocorridos no CRPS.

O Acórdão nº 2057/2006, da 04ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social- CRPS, negou provimento, por maioria, ao recurso da entidade e manteve o Ato Cancelatório que cancelou a isenção usufruída pela mesma.

Acórdão: 2057/2006 - 04ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento

Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Quarta Câmara de Julgamento do CRPS, em CONHECER DO RECURSO E NEGAR-LHE PROVIMENTO POR MAIORIA, de acordo com o voto Divergente e sua fundamentação. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Brasília - DF, 28/11/2006

O decisão teve por base que a entidade descumpriu o requisito contido no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, pois possui a concessão de um terminal rodoviário, cuja administração cabe à uma sub-concessionária que é remunerada com base num percentual incidente sobre o lucro do terminal.

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:

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.

No texto do acórdão consta que apesar de ser responsável pelo terminal, a sub-concessionária não é a empregadora formal dos empregados que laboram no mesmo, ainda que os mesmos estejam sob sua subordinação. Os empregados estão formalmente vinculados à entidade que usufruía de isenção.

Assim, entendeu o CRPS que a entidade remunerou a subconcessionária e ao mesmo tempo assumiu o ônus dos encargos salariais e previdenciários de empregados que na verdade se subordinavam à sub-concessionária. Desta maneira majorou indevidamente o lucro operacional do terminal e, conseqüentemente, repassou à sub-concessionária parte desse lucro obtido à custa da isenção usufruída.

A recorrente interpôs embargos de declaração contra o Acórdão nº 2057/2006 que negou provimento por maioria ao recurso da entidade e manteve o Ato Cancelatório que cancelou a isenção usufruída pela mesma.

Em consequência, novo julgamento acerca desse processo ocorreu no CRPS em 27/06/2007 e resultou no Acórdão 1078/2007, onde a 04ª CaJ decidiu, por unanimidade, não conhecer do recurso.

Acórdão: 1078/2007, 04ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento

Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Quarta Câmara de Julgamento do CRPS, em NÃO CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO POR UNANIMIDADE, de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação.

Brasília - DF, 27/06/2007

Segundo as regras do processo administrativo vigente à época, a decisão transita em julgado quando é dada ciência da decisão lavrada pelo CRPS — Conselho de Recursos da Previdência Social.

O lançamento da presente ocorreu em 28/08/2007, portanto, após decisão definitiva em sede administrativa.

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 nº 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 nº 8.212/91.

No caso deste processo, a isenção do recolhimento da cota patronal foi cancelada devido à Maternidade não atender ao disposto no inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91, conforme decisão do CRPS relatada acima.

Decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário.

O lançamento fundamentou-se no artigo 45 da Lei 8.212/91. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade desse artigo, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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

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

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN), o art. 173 ou o art. 150 (este último diz respeito ao lançamento por homologação).

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário e com a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, deste CARF.

“Ementa: II. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

...

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 – SC, submetido ao regime do art. 543 – C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(Recurso 140.076, Acórdão 9101 da 1ª Turma da CSRF)

Portanto, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado - seja o I, art. 173 ou o § 4º, art. 150, ambos do CTN - devemos identificar a ocorrência, ou não, de pagamentos parciais, pois só assim poderemos declarar os efeitos da decadência no lançamento.

Conforme registrado no processo, a obra não foi cadastrada no INSS e isso motivou a lavratura de auto de infração, conforme descrito na Informação Fiscal.

Tendo em vista a falta de inscrição da obra, foi lavrado o Auto de Infração nº 37.078.864-8, e emitida a matrícula nº 37.790.04501/74, de ofício, conforme § 5º, do inciso V, do artigo 23, da IN/SRP/003/2005 e Cadastro Geral — Dados da Obra (fl. 31).

Pela ausência de matrícula, se depreende a ausência de recolhimentos, do que resulta a aplicação da regra do artigo 173, isto é 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como o vencimento da competência 12 ocorre no dia 2 de janeiro, o lançamento somente poderia ser efetuado a partir do dia 03 de janeiro.

A data de início da obra é 01/01/1997 (conforme cadastro, folha 27).

A data de término da obra é 31/07/2007(conforme competência do lançamento, folha 4)

A ciência do lançamento ocorreu em 28/08/2007.

Entendo decadentes as competências até 11/2001, inclusive e 13/2001.

Observo que na regularização de obra de construção civil, cuja execução tenha ocorrido parte em período decadencial e parte em período não-decadencial serão devidas contribuições sociais apenas sobre a remuneração de mão-de-obra correspondente à área executada em período não-decadente.

Mérito

Multa de mora

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Conclusão

À vista do exposto, voto por, nas preliminares, reconhecer a decadência das competências até 11/2001 e 13/2001. No mérito, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da contribuição devida considerando o início da obra como 01/01/1997, o término da obra como 31/07/2007 e o período decadente registrado nas preliminares e determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari