



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.000659/2009-45
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.470 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SODIPROM

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IMUNIDADE. COTA PATRONAL. FATOS GERADORES OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI 8.212, DE 1991. REQUISITOS. NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO.

Somente faz jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, os requisitos inscritos na legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, especialmente o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, que, expressamente, trata da necessidade de do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária para gozo do benefício.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.
RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Em vista do entendimento jurisprudencial, dos atos editados pela Fazenda Nacional e da revogação da Súmula CARF nº 119, inviável a aplicação da multa mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento. Acordam ainda,

por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Sheila Aires Cartaxo Gomes e Carlos Henrique de Oliveira, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a entidade em epígrafe, referente a contribuições previdenciárias, correspondente à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre remunerações de segurados empregados, contribuintes individuais e menores aprendizes que lhe prestaram serviços, não declaradas em Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 01/2006 a 12/2007.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 33/36), o contribuinte declarou suas GFIP utilizando-se do código FPA 639 – Entidade Beneficente de Assistência Social, sem contudo requerer ao órgão competente o reconhecimento da isenção.

A auditoria fiscal informa que, para o cálculo da multa, foi efetuada a comparação entre as multas previstas nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, com aquelas previstas após a edição da Medida Provisória 449/2008, considerando as multas por descumprimento de obrigação principal e acessória. Como resultado, foi aplicada a multa de ofício de 75%, eis que considerou-se mais benéfica ao Sujeito Passivo.

Em sessão plenária de 14/04/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2302-002.472 (fls. 194/212), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/01/2006 a 30/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. ART. 195, §7º DA CF/88. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

A isenção de contribuições previdenciárias somente será deferida à entidade beneficente de assistência social que atender, cumulativamente, aos requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A ausência de requisição formal de reconhecimento de isenção e a carência do Ato Declaratório concessivo desautorizam o sujeito passivo ao auto-enquadramento como isento e à fruição do benefício tributário em realce.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa ser aplicada nos moldes do art. 35, inciso II, na redação vigente à época dos fatos geradores, observado o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN. Vencida a conselheira relatora Juliana Campos de Carvalho Cruz. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 08/07/2013 (fl. 213) e, em 15/08/2013 (fl. 226), retornaram com Recurso Especial (fls. 214/225) objetivando rediscutir a matéria: **forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008.**

Pelo despacho datado de 30/03/2016 (fls. 232/236), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Como paradigmas, a Fazenda Nacional indicou os Acórdãos nº 2301-00.283 e nº 9202-02.086, cujas ementas se transcreve:

Acórdão nº 2301-00.283

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/01/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tornou legítimo o instrumento realizado. Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do que a própria Lei nº 10.101 em seu art. 4º prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR. Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 9202-02.086

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias. Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD's correlatas.

Recurso especial negado.

A PGFN argumenta em síntese o que segue:

- O art. 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;

- para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum;

- Nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

- A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- À semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- Por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art 149 do CTN;

- Assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício;

- A multa será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito;

- A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para àqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente – o não foi o caso);

- Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às previdenciárias, em razão do advento da MP n.º 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei n.º 11.941/09, conforme art. 35-A da Lei n.º 8.212;

- Diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas, nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96;

- Não há como se adotar outro entendimento que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da prescrita no art. 61 da Lei n.º 9.430/1996;

- Por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infra tóra praticada, em relação à mesma penalidade;

- Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS, consoante art. 476-A da Instrução Normativa n.º 971/2009.

Requer, por fim, que seja conhecido e provido o presente recurso, para prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP n.º 449/2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

O contribuinte tomou ciência do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 18/05/2016 (fls. 241) e, em 19/05/2016 (fls. 243 e 290), apresentou contrarrazões (fls. 291/295) e Recurso Especial (fls. 244/257).

Em contraposição ao apelo fazendário, a Contribuinte faz as ponderações a seguir:

- Na análise do recurso voluntário, a 2ª Seção da 3ª Câmara deu provimento em parte ao recurso, por maioria de votos, mantendo o crédito tributário e no que tange a multa pecuniária, determinando sua aplicação nos moldes do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

- Em que pese às alegações da Recorrente, o acórdão proferido, no tocante a redução da multa, está em conformidade com as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não devendo ser modificado, sob pena de violação a legislação pátria.

- A divergência apontada pela Recorrente não merece prosperar, uma vez que não se aplica ao caso dos presentes autos, não ocorrendo similitude de matéria, razão pela qual o presente recurso não merece provimento.

- A aplicação da multa se deu em conformidade com a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, não havendo o que se falar em retroatividade benéfica da norma.

- O lançamento tributário é regido pela lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 144 do CTN.

- O acórdão proferido adequou à decisão a legislação vigente a época da ocorrência do fato gerador, aplicando a multa nos termos do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/91.

- Nesse sentido, o presente recurso não encontra respaldo, visto que não há que se falar em retroatividade benéfica da norma, ocorrendo no presente caso, a aplicação da legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, razão pela qual não assiste razão a Recorrente.

Recurso Especial da Contribuinte

Quanto ao Recurso Especial da Contribuinte, o que se pretende rediscutir é possibilidade de retroação da Lei nº 12.101/2009, dispensando-se, assim, a exigência de prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, relativamente ao pedido de reconhecimento de isenção que, de acordo com a norma vigente à época dos fatos geradores, deveria ser formalizado perante o órgão fiscalizador.

Foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nº 2402-003.246 e nº 2402-004.672. Confira-se as ementas desses julgados:

Acórdão nº 2402-003.246

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. APRESENTAÇÃO DO CEBAS NÃO ACOMPANHADO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. A Recorrente é entidade portadora do CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - que sofreu autuação sob o fundamento de que, apesar de reconhecidamente de natureza

filantrópica, não atendeu a formalidade prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, segundo a qual a entidade deveria protocolar pedido de isenção junto ao INSS, a ser apreciado em 30 (trinta) dias e, somente a partir do deferimento, estaria esta alcançada pela isenção. DISPOSITIVO REVOGADO À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETRO ATIVIDADE DE NORMA SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O art. 55 da Lei nº 8.212/91, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei nº 12.101/09. A partir da revogação e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º. Apesar de a autoridade fiscal ter justificado a autuação por terem os fatos geradores ocorrido quando da vigência do dispositivo, patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma. Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE. ATO DECLARATÓRIO. EFEITO EX TUNC. Analisando a lógica imposta tanto pela previsão constitucional de imunidade quanto pela Lei nº 12.101/09, não se pode chegar a conclusão distinta daquela no sentido de que a concessão do CEBAS é ato meramente; por ANTÔNIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARÃES. Assinado digitalmente declaratório da condição da entidade e, em assim sendo, possua efeitos ex tunc. Neste sentido o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento. Cite-se como exemplo o julgamento do REsp nº 768.889/DF, de relatoria do Min. Castro Meira. Assim, considerando o quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, bem como os efeitos retroativos concedidos ao CEBAS, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer que a entidade Recorrente encontrava-se alcançada pela imunidade isenção de contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 2402-004.672

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 55 DA LEI 8.212/1991. A Recorrente foi autuada sob o fundamento de que, apesar de reconhecidamente de natureza filantrópica, não atendeu a formalidade prevista no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, segundo a qual a entidade deveria protocolar pedido de isenção junto ao INSS, a ser apreciado em 30 (trinta) dias e, somente a partir do deferimento, estaria alcançada pela isenção.

DISPOSITIVO REVOGADO À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE DE NORMA SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O art. 55 da Lei 8.212/1991, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei 12.101/2009. A partir da revogação e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º. Apesar de a autoridade fiscal ter justificado a autuação por terem os fatos geradores ocorrido quando da vigência do dispositivo, patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional (CTN). Uma vez revogado o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma. Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN.

Nos termos da peça recursal do Sujeito Passivo, a Turma Recorrida entendeu pelo não atendimento dos requisitos formais previstos em lei, ao revés do que restou decidido nos paradigmas. Informa que, com fundamento no art. 106, II, do CTN, os julgados trazidos a cotejo, tendo em vista que os dispositivos que tratavam de tais requisitos formais foram revogados, considerou que a norma superveniente, por ser mais benéfica, deveria retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos sob o regramento pretérito.

Salienta a ora Recorrente que a retroatividade se mostra necessária, visto que é uma situação peculiar em que a lei anterior previa formalidade que de tão dispensável, fora revogada e não substituída por qualquer outra medida da mesma natureza.

A Recorrente salienta que é uma entidade sem fins econômicos, que visa atender o adolescente e jovem em condição de vulnerabilidade social, executando por meio da educação, saúde, esporte, lazer cultura e trabalho. Aduz que, em virtude de sua grande atuação na região, foi declarada como Utilidade Pública Municipal, através do Decreto Municipal nº 992, de 24 de abril de 1975 e também entidade de Utilidade Pública Federal em 20 de novembro de 1992, conforme certidão expedida em 23 de setembro de 2009 e de Utilidade Pública pela Lei nº 1755, de 05 de setembro de 1978, junto à Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania. Informa que, desde novembro de 1996, quando obteve o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, vem obtendo sucessivas renovações.

A partir da reprodução dos paradigmas, afirma que não poderia o órgão fazendário autuá-la somente pelo fato de ter deixado de requerer a isenção, eis que preencheu todos os requisitos dispostos em lei.

Inferi que tais assertivas encontram-se amparadas por decisões do Superior Tribunal de Justiça, que confere ao certificado de fins filantrópicos efeitos *ex tunc*, desde a data em que surgiu a situação ensejadora da isenção.

Requer, por fim, seja recebido, conhecido e ao final seja dado provimento ao recurso especial, a fim de que seja reformado o julgado desafiado.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

Os autos foram encaminhados à PGFN em 20/09/2016 (fl. 302) e, em 26/09/2016 (fls. 309), a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 303/308, nas quais alega que:

- De fato, a Lei nº 12.101/2009 dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula, atualmente, os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Além disso, revoga expressamente o art. 55 da Lei 8.212/91, que até então fixava os requisitos legais para a concessão da isenção pleiteada.

- Não se vislumbra, contudo, nesse novo regramento qualquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos.

- No tocante à retroação prevista no CTN, deve-se analisar seu art. 106, que excepciona a regra da irretroatividade. O referido dispositivo legal permite a lei voltar-se ao

passado, dispensando-se, pois, disposição expressa de lei, nas hipóteses de lei interpretativa e de “*lei mitior*” quanto a infrações ou penalidades

- Da simples análise do dispositivo, vê-se que o inciso I não tem aplicação ao presente caso, pois não se está diante de lei interpretativa. Também não se está diante de norma que trata de definição de infração ou de cominação de penalidade, o que também afasta o inciso II da discussão. A Lei nº 12.101/09 estabelece novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, assim como fixa os requisitos para o gozo da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

- Analisando o teor da referida legislação, constata-se que a norma estabelece condições muito mais gravosas ao contribuinte, tanto no que concerne aos requisitos necessários para a concessão do CEBAS, quanto àqueles essenciais à fruição da isenção.

- O art. 106 do CTN é direito excepcional e, como se sabe, é regra elementar de hermenêutica que as exceções sejam interpretadas restritivamente. Não há como estender a retroatividade benigna a assuntos alheios às sanções tributárias.

- Como não houve expressa disposição da lei, nem lei interpretativa, nem regulação de sanções, não há se falar em retroatividade no caso em exame.

- Aplica-se à hipótese o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

- A exceção prevista no § 1º do citado art. 144 do CTN não encontra aplicação ao caso, pois a Lei nº 12.101/09 não instituiu qualquer novo critério de apuração ou processo de fiscalização, não ampliou poderes de investigação nem outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios.

- Assim sendo, não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação remanescente em litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91.

Requer seja mantido o acórdão atacado, na parte em que foi objeto de recurso especial do contribuinte interessado, negando-lhe provimento.

Voto

Recurso Especial da Contribuinte

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito à “**retroatividade da Lei 12.101/09 , relativamente a situações ocorridas sob a égide do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991**”.

No caso sob apreciação, o debate gira em torno da necessidade de a entidade requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção/imunidade, conforme previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8212, *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:

[...]

§ 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. (grifei)

De início, uma questão que deve ser enfrentada é se as recentes decisões do STF acerca da constitucionalidade das normas que tratam da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna de 1988 alcançariam o transcrito § 1º do art. 55 da Lei n. 8.212/1991.

Sobre tal questão, verifica-se que, ao julgar os embargos de declaração nos autos do RE 566.622 (com acórdão publicado em 11/05/2020), o STF fixou o entendimento de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, § 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, todavia, as normas referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária. Confira-se:

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL
EMENTA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB
O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS
ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146,
II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA
IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS
PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO.
CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991.
ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”. 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração, para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”, nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. (grifei)

Nesse sentido, tendo a regra inserta no § 1º do art. 55 da Lei 8.212 inegavelmente caráter de norma de procedimento no interesse do órgão de fiscalização da Administração Tributária, de se concluir que não teve a sua inconstitucionalidade formal declarada pelo Pretório Excelso.

Outra questão que não pode nos escapar é se as disposições da Lei 12.101/2009 teriam efeitos retroativos, afastando a necessidade de requerimento à Administração para reconhecimento da isenção/imunidade, mesmo para fatos geradores ocorridos antes da sua vigência.

Essa questão resolve-se mediante a exegese das normas do CTN que tratam da aplicação da legislação no tempo.

Com efeito, a Lei 12.101/2009, apesar de haver revogado a norma que exigia o requerimento de isenção à Administração Tributária, não pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor, uma vez que não se refere a norma definidora de condutas infracionais (alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN); tampouco criou novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliou os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios (§ 1º do art. 144 do CTN).

Assim, não tendo havido declaração de inconstitucionalidade formal do § 1º do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991 pelo STF, deve-se aplicar tal dispositivo aos fatos geradores ocorridos na sua vigência, conforme dicção do **caput** do art. 144 do CTN.

Nesse sentido, restando claro que a autuada não possuía, à época de ocorrência dos fatos geradores, o Ato Declaratório de Isenção, a decisão recorrida deve ser mantida, não obstante as razões suscitadas no Recurso Especial da Contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade.

Como visto no relatório, o intento da representante da União é ver reformada a decisão ordinária, de modo que prevaleça o entendimento de que, em relação à multa aplicada no

procedimento de ofício, a norma mais benéfica ao contribuinte seja aplicada a partir da comparação da multa prevista na norma revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/1991) com a penalidade referida no art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

A Contribuinte pugna pelo não conhecimento do apelo, sob o argumento de que as situações retratadas nos paradigmas são diversas daquela observada na decisão recorrida.

Entretanto, a decisão desafiada trata de situação em que, além de constatado o descumprimento de obrigações principais, tendo em vista o não recolhimento de parte das contribuições que se considerou devidas, houve ainda o descumprimento da obrigação relacionada à inclusão dos respectivos fatos geradores em GFIP. Diante disso, nos termos do relatório que acompanha o acórdão recorrido: *“A aplicação da multa de mora foi efetuada considerando a MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09 que instituiu o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o percentual de setenta e cinco por cento”*.

Por outro lado, o Colegiado *a quo*, decidiu pela aplicação da nos moldes do art. 35, inciso II, na redação vigente à época dos fatos geradores, observado o limite máximo de 75%, por entender que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostraria menos gravoso ao contribuinte que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Vejamos:

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, circunstância que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Por outro lado, nas decisões trazidas a comparação, em situações semelhantes, as decisões adotadas foram em sentido diverso. Confira-se trechos de tais decisões, destacados no apelo fazendário:

Acórdão 2301-00.283

“Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória n.º 449 de 2008 entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. In casu, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória nº 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação.”
(Grifos do Recurso Especial)

Acórdão nº 9202-02.086

“Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.” (Grifos do Recurso Especial)

Constata-se, portanto, que, ao revés do que afirma a Contribuinte em suas contrarrazões, embora as decisões cotejadas tenham tratado de situações semelhantes em relação à retroatividade da norma relativa à aplicação das multas de mora e por descumprimento de obrigação instrumental, os colegiados recorrido e paradigmático exararam decisões em sentido diverso, razão pela qual entendo pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, convém repisar no procedimento fiscal que culminou no presente lançamento de obrigações principais também se exigiu multa por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

É fato que em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF nº 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, visto que inviável a aplicação da multa consoante sugerido no apelo da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, conheço dos Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho