



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

Processo nº 10950.720799/2010-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2301-004.590 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FUNDAÇÃO HOSPITALAR DE SAÚDE E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.
LANÇAMENTO IMEDIATO.

Diante da inobservância dos requisitos legais do direito à isenção decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição, impõe-se a imediata lavratura de auto de infração, a partir do relato dos fatos caracterizadores do não atendimento dos requisitos legais para o gozo da isenção,

LITISPENDÊNCIA. CONEXÃO

Não se comprovando a litispendência, não há razão para vincular as motivações de processos distintos.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEI DE REGÊNCIA.

O artigo 144 do Código Tributário Nacional - CTN aduz que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente.

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. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos

comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores corridos antes da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

RO Negado e RV Provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,) por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício; vencidos o relator e os Conselheiros Luciana de Souza Espíndola Reis e João Bellini Júnior; (2) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) reconhecer a decadência com base no art. 150, § 4º do CTN, e (b) afastar a multa qualificada (competências 12/2008 e 13/2008), vencidos o relator e os Conselheiros Luciana de Souza Espíndola Reis e João Bellini Júnior; (3) quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza ; pela tese "b" Luciana de Souza Espíndola Reis e João Bellini Júnior e pela tese "c" Julio Cesar Vieira Gomes e Amílcar Barca Teixeira Júnior; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, pelo voto de qualidade, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Alice Grecchi, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza; com isto, as multas restaram mantidas, como consta no lançamento. **Designados para redigir o voto vencedor: quanto à decadência e à multa qualificada, o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes**; quanto às multas relacionadas à GFIP, a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis.

JOÃO BELLINI JUNIOR - Presidente.

IVACCIR JÚLIO DE SOUZA- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joao Bellini Junior (Presidente), Alice Grecchi, Amilcar Barca Teixeira Junior, Ivacir Julio de Souza, Luciana de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 24/05/

2016 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por IVACIR JULIO DE SOUZA, As

sinado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 25/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10950.720799/2010-59
Acórdão n.º **2301-004.590**

S2-C3T1
Fl. 2.855

Souza Espindola Reis, Fabio Piovesan Bozza, Julio Cesar Vieira Gomes e Gisa Barbosa Gambogi Neves.

CÓPIA

Relatório

Na forma do laborioso Relatório Fiscal às fls. 2.111 a 2.195, a autoridade autuante expressou em 688 itens o crédito constituído sobre os fatos geradores de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados com vínculos de emprego e contribuintes individuais com trabalho por conta própria a serviço do sujeito passivo.

Conforme o item 2 do Relatório Fiscal às 2.111, o período da constituição do crédito está contido nas competências 01/2005 a 13/2008.

" 2, o débito objeto do presente AI teve como origem o levantamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados com vínculos de emprego e contribuintes individuais com trabalho por conta própria a serviço do sujeito passivo no período de 01/2005 a 13/2008."

A ementa do Acórdão **0639.881 a 5^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) - DRJ/CTA** , em 20 de março de 2013 abaixo colacionada , traduz em síntese as matérias julgadas cuja decisão também se transcreve em seguida:

" DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO.

Não havendo omissão ou obscuridade capaz de impossibilitar, no todo ou em parte, o exercício da ampla defesa, não prospera a alegação de cerceamento de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

ISENÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. LANÇAMENTO IMEDIATO.

Diante da inobservância dos requisitos legais do direito à isenção decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição, impõe-se a imediata lavratura de auto de infração, a partir do relato dos fatos caracterizadores do não atendimento dos requisitos legais para o gozo da isenção, sendo desnecessária a emissão de Ato Cancelatório ou de Ato Declaratório Executivo.

DECADÊNCIA. PRAZO. SÚMULA VINCULANTE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APLICAÇÃO DO CTN.

A teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, o prazo para constituição de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

A caracterização do grupo econômico de fato demanda a evidenciação da atuação conjunta, seja por subordinação ou coordenação dos integrantes do grupo."

ACÓRDÃO

*" Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar, nos termos do Voto do Relator, **procedente em parte** a impugnação conjunta apresentada, em razão:*

(a) da procedência em parte da prejudicial de mérito, declarando-se a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao:

(a1) Auto de Infração nº 37.330.2410, da única competência lançada, 01/2005;

(a2) Auto de Infração nº 37.283.3748, das competências 01/2005 a 08/2005, 11/2005 e 13/2005; e (a3) Auto de Infração nº 37.330.2401, das competências 12/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 09/2006, e 10/2006;

(b) da redução da multa de ofício no Auto de Infração nº 37.330.2401 de 225% para 112,2%;

*(c) da exclusão da responsabilidade decorrente do art. 13 da Lei nº 8.620, de 1993, aos sócios Sr. Jorge Abou Nabhan e a Sra. Ana Maria Pletsch Nabhan, mantida, **entretanto (e até a competência 08/2008), a responsabilidade decorrente do art. 134, III, do CTN; e***

*(d) da exclusão da responsabilidade solidária **da empresa Pletsch & Nabhan, do Sr. Jorge Abou Nabhan, inclusive a responsabilidade por força do art. 135, III, do CTN, e da Sra. Ana Maria Pletsch Nabhan nas competências 09/2008, 10/2008, 11/2008, 12/2008 e 13/2008; mantendo em parte o crédito tributário exigido.***

*Considerando-se que, além das declarações de decadência explicitadas acima e da redução da multa de ofício aplicada no AI nº 37.330.2401, houve exoneração de sujeito passivo solidário em montante superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em relação aos AIs nº 37.283.3748 e 37.330.2401 (exclusão da responsabilidade decorrente do art. 13 da Lei nº 8.620, de 1993; e **exclusão das responsabilidades solidária e pessoal a partir competência 09/2008**), **recurso de ofício da presente decisão, por força do disposto no art. 34, I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 2008"***

DO RELATÓRIO A QUO

Em razão do extenso Relatório Fiscal, bem como da impugnação interposta de igual volume, o julgador a quo, ainda que tenha tentado, não pode deixar de produzir vasto relatório traduzido às fls 2.740 a 2.749.

Compulsei os autos e do sobredito relato do julgador a quo, extraio os trechos abaixo:

" 1. O presente processo (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, fl. 2108) tem por objeto impugnação aos Autos de Infração nº 37.283.3748 (Folha de Rosto, fl. 2221), referente às contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2005 a 12/2008 e valor de R\$ 3.157.462,60, consolidado em 06/10/2011, nº 37.330.2401 (fl. 2203), referente às contribuições dos segurados, no período de 12/2005 a 12/2008 e valor de R\$ 34.282,74, consolidado em 06/10/2011, e nº 37.330.2410 (fl. 2205), referente à diferença de acréscimos legais e de multa de mora, na competência de 02/2005 e no valor de R\$ 10,57, consolidado em 06/10/2011, lavrados contra a FUNDAÇÃO HOSPITALAR DE SAÚDE, acima identificada, e conta os solidários PLETSCHE & NABHAN LTDA, CNPJ nº 77.446.573/000178, e ANA MARIA PLETSCHE NABHAN, CPF: nº 686.536.03972, e contra o solidário e pessoalmente responsável JORGE ABOU NABHAN, CPF: nº 200.498.97934. Apenas para as competências 12 e 13/2008 aplicouse multa de ofício, agravada e qualificada, nos moldes traçados pela Medida Provisória 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de

2009. 2. O procedimento fiscal e os lançamentos efetuados, com lastro no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 2111/2195) e nos demais anexos dos Autos de Infração nº 37.283.3748, nº 37.330.2401 e nº 37.330.2410 (fls. 01/2195, fornecidas aos autuados em mídia magnética, quando da cientificação dos lançamentos, fl. 2242). Na ação fiscal, a fiscalização lavrou Representação Fiscal para Fins Penais.

2.1. Sustentando o não atendimento dos requisitos legais para gozo de isenção (Lei nº 8.212, de 1991, art. 55, IV e V; Lei nº 12.101, de 2009, art. 29, I, II, IV, V e VII; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 14), a fiscalização lavrou os autos de infração em tela (Lei nº 12.101, de 2009, art. 32; e Decreto nº 7.237, de 2010, art. 45), efetuando os lançamentos (com multa de mora ou multa atual agravada e qualificada, hipótese esta em que se acrescentou o nº 2 ao título do levantamento) por meio dos seguintes levantamentos:

1- CI – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS GFIP

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

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por IVACIR JULIO DE SOUZA, As

sinado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 25/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*3 - DR CONTRIBUINTE INDIVIDUAL RAZÃO**4 - EM – REMUNERAÇÃO EMPREGADOS GFIP**5 - FR - PAGAMENTOS DE FRETES**6 - NC – AGENTES NOCIVOS GFIP**7 - SE – CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS*

1- CI - consideradas as bases de cálculo sobre as remunerações dos contribuintes individuais declaradas em GFIP para cálculo de contribuições patronais

2- DAL - considerada a base de cálculo da diferença de acréscimos legais no recolhimento em atraso da competência 01/2005

3 - DR - consideradas bases de cálculo da contribuição patronal as diferenças de remunerações escrituradas para os contribuintes individuais no Livro Razão, porém não declaradas em GFIP pelo sujeito passivo e cujos segurados não atingiram o limite máximo do salário de contribuição do Regime Geral de Previdência Social em outros empregadores. Para o ano de 2005, as bases de cálculo foram arbitradas pelos valores declarados na DIRF para os meses de janeiro, julho, agosto e novembro, uma vez apresentados os Livros Diário e Razão de dezembro apenas.

4 - EM - consideradas as bases de cálculo sobre as remunerações dos segurados empregados declaradas nas GFIP's ou na escrituração contábil em competências sem GFIP da competência 13 para cálculo de contribuições patronais e para terceiros

5 FR - consideradas bases de cálculo de contribuições patronais as diferenças de remunerações escrituradas para os contribuintes individuais transportadores autônomos no Livro Razão, porém não declaradas em GFIP pelo sujeito passivo ;

6 - NC - foram consideradas as bases de cálculo do adicional de RAT por exposição a agentes nocivos sobre a remuneração de segurados com aposentadoria especial de 25 anos declarada na GFIP para cálculo de contribuições patronais; e

7 - SE - consideradas bases de cálculo as diferenças de remunerações escrituradas para os contribuintes individuais no Livro Razão, porém não declaradas em GFIP pelo sujeito passivo e cujos segurados não atingiram o limite máximo do salário de contribuição do Regime Geral de Previdência Social em outros empregadores para calculo de contribuições dos segurados.

3. Cientificados do lançamento em 27/12/2011 (fls. 2220/2242), todos os autuados (FUNDAÇÃO HOSPITALAR DE SAÚDE, PLETSCHE & NABHAN LTDA, ANA MARIA PLETSCHE NABHAN e JORGE ABOU NABHAN), em petição conjunta, apresentaram a impugnação de fls. 2244/2272, em 25/01/2012 (fl. 2244),

DA IMPUGNAÇÃO

Outra vez se aproveita os registros a quo na forma abaixo transcrita:

"a) Litispendência. Por força do Ato Declaratório nº 98, afastou-se a imunidade do Art. 150, VI, alínea "c" e § 2º, da Constituição da República de 1988. O ato foi mantido em primeira instância administrativa, pendendo recurso ordinário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no processo nº 10950.004285/201052.

Assim, considerando-se que o lançamento foi efetuado para se evitar a decadência e que o provimento do recurso ordinário ensejará a perda de objeto do presente processo, requer o sobrestamento do feito até julgamento do recurso interposto no processo nº 10950.004285/201052.

b) Cerceamento do direito de defesa e violação aos princípios do contraditório, da eficiência e da causalidade. O ato administrativo do lançamento deve identificar, precisamente, as bases de cálculos e agrupar os fatos geradores das espécies de incidência das contribuições previdenciárias, de modo a oferecer clareza e segurança jurídica aos impugnantes, evitando-se exercício mental e trabalho exaustivo no agrupamento, seleção e consolidação de cada valor tributável.

O método adotado no Relatório Fiscal eletrônico viola os princípios da eficiência (CR, art. 37, caput) e da causalidade (CTN, art. 142). Não se apresentou o usual "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" escrito, mas DVD com mais de cinco mil documentos, relatórios e demonstrativos, a ponto de os impugnantes não acompanharem o raciocínio fiscal.

Os autos de infração espelham apenas os valores do principal, juros de mora e multas, sem demonstrar os elementos da perspectiva dimensível de incidência das contribuições, tendo a fiscalização consolidado, a seu modo, as bases de cálculos e fatos geradores, concentrados nos registros eletrônicos.

O critério da exposição dos fatos fiscais impediu os impugnantes de agregar e consolidar fatos geradores e identificar as alíquotas. A identificação das bases de cálculos e fatos geradores registrados em DVD exige paciência, tempo e disposição até a compreensão dos registros, principalmente para quem não dispõe de recursos técnicos e de meios de operar um sistema de dados complexos, no interesse da defesa.

Portanto, o Relatório Fiscal na mídia (DVD) traduz evidente "cerceamento

do direito de defesa" e viola o princípio do contraditório.

c) Diligência e perícia. Diante dos princípios da boa fé e da razoabilidade, requer diligência e perícia para se identificar e constatar o conteúdo dos documentos registrados em mídia digital (em especial os fatos geradores e as bases de cálculo) e os fatos

omitidos sobre a história e regime jurídico da Fundação. Indica perita e formula afirmativas do que deva ser provado. No propósito de justificar os pontos questionados, alega fazer-se necessária a constatação física, inclusive dos valores dos bens adquiridos, além de se esclarecer as omissões da fiscalização a este respeito.

d) Decadência. O conjunto de lançamentos cientificados no dia 28/12/2011 indica a constituição das contribuições federais e previdenciárias sobre bases de cálculos e fatos geradores dos anos calendários de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009. Sem ter tempo e meios para identificá-los dentre os mais de cinco mil documentos constantes do DVD, os impugnantes pugnam pela decadência do período base de 2005 (CTN, art. 173, I - cinco anos contados de 01/01/2006 a 01/01/2011).

Além disso, há decadência dos fatos geradores nos meses de 01/2006 a 11/2006, conforme previsto no caput do art. 173 c/c o art. 150, § 4º do CTN e respaldado na Jurisprudência do Poder Judiciário, tendo havido, ainda que parcialmente, pagamento antecipado.

e) Das multas confiscatórias. Sem considerar o regime jurídico da Fundação impugnante, a fiscalização aplicou multa pecuniária punitiva, de natureza confiscatória e juridicamente indevida.

Ao invés de transferir recursos diretamente, os Municípios adotaram o contrato de "CONCESSÃO" e "COMODATO", imputando ao impugnante Jorge Abou Nabhan a responsabilidade extraadministrativa de prover a Fundação Pública FHISA de recursos federais e estaduais necessários à manutenção. Apesar de atípicos, esses negócios jurídicos foram referendados pelas Curadoras das Fundações. O próprio Consórcio dos Municípios propôs a remuneração extra Administrativa a ser paga pela Fundação ao impugnante Jorge, via prestadora Pletsch & Nabhan, prevista na cláusula quinta, letra "b" do contrato de "comissão", conjugada com o art.

7º, parágrafo único, letra "e" dos Estatutos de 1992 da Fundação.

A ausência nos registros contábeis na Fundação prova a carência de receitas transferidas dos orçamentos dos Municípios, do ano-calendário de 1992 ao ano-calendário de

2008. O desvio de finalidade foi provocado apenas e tão-somente pelos Municípios, responsáveis pela manutenção da Fundação, não se podendo atribuir dolo aos impugnantes.

O lançamento foi efetivado após dezenove anos da celebração dos contratos de "concessão" e "comodato" em 22/09/1992. Assim, além de se referendar o negócio jurídico, as comissões adquiriram efeitos de direito adquirido e prática reiterada no decurso do tempo (CTN, artigos 100, III e parágrafo único e 108, III).

O Curador de Fundações atual, na época da reforma dos Estatutos da Fundação em 10/10/2000, teve a oportunidade de fiscalizar os vergastados contratos, não tendo decretado a nulidade das avenças (Código Civil, arts. 167 e 168).

A conduta dos impugnantes não configura "simulação" ou "conluio". O Relatório Fiscal conclui por "dolo motivador de sonegação", mas não examina fatos, indícios e provas e nem a origem ou o regime jurídico da Fundação. Se houve dolo, debite-se à conduta e ação oculta dos Municípios integrantes do Consórcio instituidor da Fundação Pública, gestores dos entes de direito público e verdadeiros agentes autores da conduta omissiva, por deixarem de manter a Fundação. Na verdade, valeram-se da habilidade do impugnante Jorge. Por uma "comissão", estaria ele obrigado a angariar recursos públicos dos Governos Estadual e Federal e a tocar a Fundação, sem o uso de verbas dos Municípios.

Conluio, simulação, dolo de dano ou sonegação não podem ser imputados aos impugnantes. Pois, não deram causa e motivo. Foram forçados a gerir a Fundação em regime de escassez de recursos, imposta pelos Municípios instituidores, apesar da obrigação de mantê-la como prevêem as Leis Municipais.

O arranjo arquitetado pelo Consórcio dos Municípios, versados nos contratos de "comodato" e "comissão", dirigia-se à finalidade certa, evitar o uso de recursos dos orçamentos próprios, com a utilização apenas de recursos da União e do Estado, como previsto na CR de 1988, art. 30, Inciso VII, e na Lei nº 8.080, de 1990, artigos 4o e 10.

Os Municípios integrantes do Consórcio são os que devem figurar no pólo passivo (CTN, artigos 116, I, II e seu parágrafo único, e 121, par. único, I e II). São eles, os motivadores do desvio de finalidade ao induzirem o impugnante Jorge Nabhan em erro e o levarem a buscar recursos públicos da União Federal e do Estado, mediante "comissões" pagas pela própria Instituição, com a finalidade de desonerá-los da obrigação de manter a Fundação, por eles mesmos criada para atender exigência constitucional.

De resto, os impugnantes invocam o princípio do "In dubio pro contribuinte", previsto no art. 112 do CTN.

f) Impugnação ao Ato Declaratório. O Ato Declaratório nº 98 não pode prosperar. Isso porque, considerou as causas e a realidade da Fundação, fugindo do princípio da interpretação axiológica e integrativa e presumindo a prática de danos ao

patrimônio da Fundação para arredar a instituição da isenção, com base em interpretação literal e em meras irregularidades na escrita (CTN, art. 14, III). Além disso, o Ato Declaratório nº 98 não tem o condão de autorizar o lançamento tributário, sendo inconstitucional o art. 32 e parágrafos da Lei 9.430, de 1996, uma vez que a limitação do poder de tributar demanda lei complementar e suspender não se confunde com cassar ou anular o benefício, não podendo a lei atribuir efeito retroativo ao ato de suspensão da imunidade.

g) Pedido. Preliminarmente, pedem o sobrestamento do julgamento até decisão do recurso ordinário interposto no processo nº 10950.004285/201052,

a nulidade do processo e dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa e violação ao princípio do contraditório. Em preliminar de mérito, pede a declaração de decadência, em face dos arts. 173, I, e 150, §§ 1º e 4º.

No mérito, pedem o cancelamento dos lançamentos e a descaracterização do "dolo de conduta" e "dolo de danos" imputados aos impugnantes e o reconhecimento da inocorrência de infração ao art. 150, VI, "c", da CR, de 1988, ou aos arts. 9º, IV, "c", e 14 do CTN, bem como o não cabimento da suspensão retroativa da imunidade. Além disso, postulam o reconhecimento de que a responsabilidade solidária imputada não encontra respaldo na segurança jurídica, não sendo cabível a vinculação da sociedade empresária Pletsch & Nabhan Ltda, do Sr. Jorge Abou Nabhan, e da Sra. Ana Maria Pletsch Nabhan, sendo as provas constantes dos autos suficientes para se atribuir tal responsabilidade aos Municípios integrantes do Consórcio.

Requerem, por fim, diligência e perícia, a fim de reordenar, quantificar mês a mês os fatos geradores e apurar se houve ou não transferências de recursos dos

orçamentos dos Municípios integrantes do Consórcio mantenedor para a Fundação Pública impugnante. Requerem, ainda, deferimento do prazo de sessenta dias para o apensamento dos laudos periciais da diligência.

4. Em face do disposto no art. 2º da Portaria RFB nº 666, de 2008, processos nº 10950.723751/201183, nº 10950.723752/201128 e nº 10950.723754/201117 foram dispensados (fls. 2450/2455).

5. Em 30/05/2012 (fl. 2460), os impugnantes protocolaram a petição conjunta de fls. 2460/2522, acompanhada dos documentos de fls. 2523/2737, alegando, em síntese, que:

a) Com lastro no art. 3º, III, da Lei nº 9.784, de 1999, requerem a apreciação dos documentos e da petição contraditando as convicções da autoridade lançadora acerca das bases de cálculo e fatos geradores das exações lançadas.

b) Em cumprimento a Mandado de Procedimento Fiscal, foram efetuados os lançamentos das hipotéticas infrações à legislação tributária (do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPSINSS, multa e juros), tendo o Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá expedido o Ato Declaratório Executivo DRF/MGA nº 98 de 2010.

Sem meios e possibilidade de conciliar os valores distribuídos pelos anos calendários de 2005 a 2009, os impugnantes se valeram de auditor particular para localizar e reproduzir os demonstrativos do Lucro Líquido e CSLL, do Lucro Real e o IRPF, extraídos da mídia em DVD. Definidas essas bases de cálculo, causa e finalidade do processo nº 10950.724423/201102, fundado no Ato Declaratório nº 98, de 2010, a fiscalização instituiu o lançamento das contribuições previdenciárias, DEBCADs nº 37.330.2401, 37.330.2410 e 37.283.3748. Em razão das infrações imputadas, aplicou-se a multa máxima de 225%.

c) Preliminarmente, as contribuições previdenciárias lançadas não prosperam pela ilegalidade do Ato Declaratório nº 98, de 2010, por não ser retroativa a suspensão e por ser inconstitucional o § 5º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997, bem como do contido no Decreto nº 2.194, de 1997, e Parecer PGFN/CRF nº 439, de 1996. Há também decadência. As legislações do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS exigem o pagamento antecipado. Logo, deve ser observada a regra do art. 150, § 4º, combinado com o art. 173, ambos do CTN, bem como do art. 38 da Lei nº 8.383, de 1991.

d) A Fundação foi constituída para operar sob o regime jurídico de “fundação de direito público”, por estar ao abrigo das leis municipais autorizadoras de sua instituição e manutenção com recursos dos respectivos orçamentos, atendendo exigências Apresentam Escritura Pública de Declaração, celebrada em 18/02/2009, em que Arlei Hernandez de Biazzi esclarece motivos, causa e finalidade do surgimento da Fundação; bem como as leis municipais autorizando a instituição e manutenção da Fundação.

No entanto, o Promotor de Justiça Curador das Fundações, quando da reforma do Estatuto Social, no ano de 2000, retirou a condição de fundação pública, bem como a obrigatoriedade dos Municípios manterem a Fundação. No dia 22/08/2008, o Promotor e Curador das Fundações ajuizou Ação Civil Pública com pleito de intervenção na administração da Fundação, tendo sido deferida liminar.

Apesar da alteração do regime jurídico, os contratos de “concessão” e “comodato” (firmados) foram mantidos até a celebração do primeiro contrato de locação em 11/06/2007, eis que celebrados de boa-fé (CC, art. 422) em 22/09/1992 com base na autorização constante da letra “e” do parágrafo único do art. 7º do Estatuto Social de 28/10/1992, não se podendo alterar os conceitos e formas de direito privado (CTN, arts. 109 e 110).

O “contrato de concessão” foi aceito pelo Consórcio de Municípios, aprovado no visto instrumental de 28/10/1997 da Promotora Curadora das Fundações e levado ao Registro de Títulos e Documentos.

A comissão de 17% consubstanciava-se em contraprestação mensal paga pela Fundação Hospitalar à sociedade empresária “Pletsch & Nabhan Ltda” ex Jorge Abou Nabhan & Cia. Ltda, pelo uso do acervo de bens de ativo do HOSPITAL CIANORTE. A fiscalização deixou de considerar a causa, motivo e finalidade da constituição da “Fundação Hospitalar Intermunicipal de Saúde FHISA”, ou seja, uma forma de remunerar o patrimônio da Concessionária.

No ano de 2006, debateu-se no Conselho Diretor da Fundação a mudança do contrato de concessão para um contrato de locação, conforme atas. Em 11/06/2007, após catorze anos, oito meses e onze dias, entrou em vigor contrato de locação, não concordando o Curador de Fundações com o valor do aluguel mensal fixado (inicialmente R\$ 42.285,30 e depois R\$ 41.000,00), o que ensejou avaliação pela empresa Iwata & Iwata – Imóveis. Revisto o contrato de locação em 28/10/2010 (aluguel de R\$ 32.000,00), os montantes depositados em juízo foram liberados. Além disso, Pletsch & Nabhan Ltda renunciou aos créditos (R\$ 258.251,46) das “comissões” lançadas até o primeiro contrato de locação. O Auditor Agnaldo Aparecido de Souza denunciou em Relatório de Auditoria Específica da Fundação o estorno no razão contábil.

As comissões foram estornadas nos anos-calendário de 2006 e 2007,

conforme anexos I a XI – razão contábil – da conta “comissão”, tendo a empresa Pletsch & Nabhan Ltda renunciado a um milhão de reais consignado em contrato de confissão de dívidas.

O estorno justificou a transação em que as partes ajustaram o segundo contrato de locação e a Fundação liberou os aluguéis depositados judicialmente.

A fiscalização atribuiu aos valores pagos e creditados à sociedade Pletsch & Nabhan Ltda interpretação analógica e inadequada às taxativas hipóteses de incidência da “distribuição disfarçada de lucros” (Decreto nº 3.000, de 1999, art.s 464, I a V, e 466, VI; e CTN, art. 14, I e § 1º) As comissões não se enquadram nos incisos I a VI do art. 464 do Decreto nº 3.000, de 1999, ou nos arts, 60 a 62, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, alusivos à hipótese de “Distribuição Disfarçada de Lucro”. Meritório exemplo vem das locações de lojas em “shopping center”, onde o locatário (terceiro) suporta o aluguel mensal equivalente a um “percentual” sobre a receita operacional bruta (vendas) do estabelecimento, aplicando-se o § 3o do citado art. 464 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Em 11/06/2007, passou a vigorar contrato de locação, tendo o “aluguel” substituído a “comissão”. A fiscalização glosou os

"alugueis" creditados pela locatária "Fundação", a favor da locadora "Pletsch & Nabhan Ltda", violado o direito de propriedade da locadora e ignorando os valores depositados em juízo considerando "Distribuição disfarçada de lucro" o dobro do valor devido, exigindo o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em excesso de exação.

A sociedade empresária "Pletsch & Nabhan Ltda" participou da constituição da Fundação, por ato de seu administrador "Jorge Abou Nabhan", tendo bens da sociedade integrado o contrato de comodato. Assim, Jorge Abou Nabhan cedeu móveis e imóveis para que a Fundação (a ser mantida pelo Consórcio dos Municípios) pudesse operar.

Por isso, assinou o Estatuto Social, aprovado em Assembléia Geral em 28/10/1992, na condição de co-fundador.

No dia 05/12/1992, a Promotora Curadora de Fundações referendou a constituição da Fundação (Atestado nº 01). Formalizado e publicado o ato constitutivo, o Estatuto Social foi registrado no Registro Civil das Pessoas Jurídicas em 15/10/1992.

Não se aplica o artigo 64 do Código Civil, de 2002, em face do regime jurídico da fundação instituída com a promessa de ser mantida com recursos públicos, orçamentários. A mesma fundação que, por ato inconfessável do Douto Curador, seria transformada em instituição privada.

A constituição garante o direito de propriedade. No caso da pretendida desapropriação, manifestada pelo Douto Curador nas Atas da Fundação, seria necessário o depósito judicial prévio, antecipado, do justo e equitativo valor periciado, antes de ato judicial outorgar a investidura na posse direta ou indireta.

A sociedade empresária "Pletsch & Nabhan Ltda" supria a Fundação das necessidades urgentes de dinheiro. Sem a devida atenção na auditoria dos empréstimos rotativos nos registros contábeis da Fundação, tendo a fiscalização incluído parcelas dos empréstimos nas bases de cálculos tipificadas como hipótese de incidência em "Distribuição Disfarçada de Lucro" para as exações do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, o que se refletiu nos

lançamentos das CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. A partir do razão contábil da Fundação, constante da mídia em DVD, apura-se que a conciliação da conta empréstimos financeiros com os extratos bancários das contas de movimentos da "Pletsch & Nabhan Ltda" e com as contas de movimentos da Fundação, comprovam que os cheques da "Pletsch & Nabhan Ltda" foram entregues a título de empréstimos e depositados nas contas bancárias de movimento da "Fundação". Por outro lado, os cheques sacados das contas de movimentos bancários da "Fundação", se referem às devoluções dos recursos tomados de empréstimos. Valores devolvidos e depositados nas contas bancárias da "Pletsch & Nabhan Ltda." Anexo neste feito fiscal, os extratos de movimentos bancários, reproduzidos em "scanners". Tais documentos provam os saques e correspondentes depósitos das operações de débito/créditos,

envolvendo empréstimos a título gratuito e as restituições feitas pela "Fundação" à "Pletsch & Nabhan Ltda".

Sem verificar as obras civis realizadas sob o patrocínio do Ministério da Saúde e a cessão dos valiosos terrenos em comodato e sem anotar as origens e dispêndios dos recursos dirigidos nas aquisições dos equipamentos médicos, a fiscalização agregou em "Distribuição Disfarçada de Lucro" valores da manutenção e conservação dos imóveis locados e dos bens de ativo da Fundação.

A inclusão das despesas de manutenção de imóveis e equipamentos sob o regime de "comodato e locação" na hipótese de "Distribuição Disfarçada de Lucro" viola os mais elementares princípios de direito constitucional, civil e tributário, bem como nega vigência ao pacto comutativo do contrato de locação e comodato.

Muito embora o contrato de locação exiba a cláusula impondo à locatária a

obrigação de reparar os bens locados, as construções incorporadas o foram com recursos do Ministério da Saúde e tem pela frente vinte e cinco anos de uso, até o esgotamento da vida útil das construções. Além disso, há o contrato adesivo de "comodato", em que a locadora cedeu para uso, sem ônus pela comodatária, dois valiosos imóveis em que foram erguidas construções subsidiadas, padecendo de tipificação legal o enquadramento na figura da "Distribuição Disfarçada de Lucro".

Por fim, nos anos calendários de 2005, 2006, 2007 e 2008, incluiu-se como "Distribuição Disfarçada de Lucros", com incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sobre gastos de viagens indispensáveis ao desenvolvimento da atividade da Fundação. Na função de presidente, o Sr. Jorge, assiduamente, teve de comparecer a Repartições Públicas do Ministério da Saúde, Câmaras dos Deputados e Senado da República em Brasília DF, como provam os inúmeros convênios celebrados com a FUNASA e órgãos dos governos federal e estadual.

A anormalidade na classificação e registros contábeis apontadas pela fiscalização deve-se à imperícia dos contadores. A confusão nos lançamentos de créditos e débitos entre a "Pletsch & Nabhan Ltda" e a "Fundação" deu azo aos títulos divergentes nos lançamentos, porém justificáveis. São indubitáveis os erros de fato ou de tipo excludente da manifestação volitiva ou intencional de afrontar qualquer dispositivo da legislação tributária.

Há ausência do dolo caracterizador do tipo "distribuição disfarçada de lucro".

Os sócios não se confundem com a sociedade (CC de 1916, art. 20; e CC de 2002, arts. 40 a 50, 981 a 985, 1.052 e 1.060). Somente a empresa "Pletsch & Nabhan Ltda" pode receber a carga das responsabilidades subsidiária e solidária e não os

sócios (Jorge Abou Nabhan e Ana Maria Pletsch Nabhan), não cabendo arrolamento de bens dos sócios.

A responsabilidade dos sócios demanda a dissolução irregular da sociedade empresária (Pletsch & Nabhan) e a transferência dos bens corpóreos e incorpóreos do ativo para os seus domínios. Somente nestas condições assumiriam a responsabilidade pelos débitos tributários da sociedade extinta e não os da Fundação (CTN, artigos 124, II, 128, 137, VI, e 135, III).

O inciso VII, do art. 79, da Lei 11.941, de 2009, revogou o art. 13, da Lei nº 8.620, de 1993, não havendo responsabilidade subsidiária e solidária, além de militar em favor dos responsáveis a decadência até novembro de 2006. A graduação máxima da multa expropria o patrimônio da Fundação, uma entidade reconhecidamente beneficente e de socorro aos necessitados.

O lançamento se socorre da analogia, mas seu uso é vedado para se exigir tributo (CTN, art. 108, I, e § I). Por isto, pugnam pela aplicação do princípio do "in dubio" pró contribuinte (CTN, art. 112, I a IV).

O art. 150, inciso IV, da CR não ampara o confisco decorrente da pretensão de se expropriar bens imóveis, edificações e móveis do Hospital ocupado pela Fundação, de propriedade da "Pletsch & Nabhan Ltda", na eleição dos sócios responsáveis tributários, bem como o acervo dos bens imóveis e móveis de propriedade da Fundação.

e) Requerem: (1) a aplicação ex nunc do Ato Declaratório nº 98, de 2010, bem como a inconstitucionalidade do § 5º, do art. 32, da Lei nº 9.430, e do art. 14, da Lei nº 9.532, de 1997, declarada na ADI nº 18023;

(2) decadência fundada nos Arts. 150, § 4º, e 173, "caput"; (3) a legalidade do contrato de concessão, bem como a dedutibilidade das comissões geradas até dezembro do ano de 2005; (4) legalidade do contrato de locação e a dedutibilidade dos alugueres nos anos de 2006 a 2008; (5) a legalidade das operações de empréstimos em conta corrente, sem juros e correção, concedidos pela "Pletsch & Nabhan Ltda" à "Fundação";

(6) a legalidade dos custos operacionais e a dedutibilidade da "manutenção e reparos" dos bens locados e de outros adquiridos pela Fundação; (7) a legalidade e a dedutibilidade das despesas de viagens do Presidente Jorge Abou Nabhan; (8) a exclusão da responsabilidade tributária dos sócios: Jorge Abou Nabhan e Ana Maria Pletsch Nabhan; (9) a liberação dos bens imóveis arrolados; e (10) o cancelamento da MULTA excessivamente graduada.

f) Considerando que a Corte Administrativa de Recursos Fiscais CARF, entende que a impugnação oposta em face do Ato Declaratório nº 98, de 05 de novembro de 2010, deverá ser julgada, juntamente com os lançamentos de ofícios e impugnados, requerem a Vossas Excelências se dignem avocar

do CARF o retorno do Recurso Voluntário no PAF nº 10950.004285/201052,

na expectativa de reapreciação nesta impugnação.

g) Por fim requerem perícia, auditoria e prazo para investigar e analisar os fatos geradores, capitulação legal e bases de cálculos distribuídos pelos 5.000 itens e mais gravados nos seis (6) DVDs.

6. É o relatório. "

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Guerreando o "*decisisum*" a aquo, na forma do documento de fls. 2.797, a autuada interpôs Recurso Voluntário reiterando em parte as alegações que fizera em sede de impugnação..

Voto Vencido

Conselheiro IVACCIR JÚLIO DE SOUZA

DO RECURSO DE OFÍCIO

Em razão de divergir na questão da decadência bem como das multas aplicadas, conheço do Recurso para DAR PROVIMENTO PARCIAL ..

DA DECADÊNCIA

Conforme o item 2 do Relatório Fiscal às 2.111, o período da constituição do crédito está contido nas competências 01/2005 a 13/2008.

" 2, o débito objeto do presente AI teve como origem o levantamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados com vínculos de emprego e contribuintes individuais com trabalho por conta própria a serviço do sujeito passivo no período de 01/2005 a 13/2008."

Embora nos itens 34, 37 e 39 do Relatório fiscal conste registro de que a autuada efetuara recolhimentos para a rubrica segurados por todo período levantado , o I. julgador a quo não os reconheceu para efeito de pagamentos antecipados na análise do auto de infração da parte da empresa :

"34.O sujeito passivo efetuou recolhimentos a maior nas Guias da Previdência Social - GPS's em relação aos valores declarados nas GFIP's consideradas para as bases de cálculo nas competências 01/2005, 07/2005, 08/2005, 10/2005, 12/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006 a 12/2006, 01/2007 a 04/2007, 07/2007, 08/2007, 13/2007 e 13/2008 (folhas 193 e 194), os quais foram considerados créditos nos lançamentos (folhas 2045 a 2049, 2059 a 2062 e 2069 a 2073), pois não foram efetuadas compensações destes valores recolhidos com os valores devidos e declarados posteriormente.

37.As GFIP's declaradas com o código FPAS 639 contém apenas os valores devidos de contribuição previdenciária descontada dos segurados a serviço do sujeito passivo, conforme previsto na alínea "a" do inc. I do caput do art. 216 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.

39.Devido não ter ocorrido antecipação do pagamento e nem declaração das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, no levantamento dos débitos foi considerado o prazo decadencial determinado pelo inc. I do caput do art. 173 da Lei

nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional - CTN. "

Na condução do voto a quo , o i. Julgador arrazou conforme o abaixo :

"10.1. O lançamento veiculado no AI nº 37.283.374-8 (período de 01/2005 a 12/2008) resulta da constatação de não preenchimento dos requisitos legais da isenção decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ensejando a configuração da ausência de recolhimento das contribuições, a atrair a incidência do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

10.2. Nesse contexto, deve ser acolhido o pedido de decadência (Lei nº 5.869, de 1973, art. 269, IV) até a competência 11/2005 e da competência 13/2005, eis que a competência 12/2005 tornou-se passível de lançamento tão-somente no exercício de 2006, o que autoriza o lançamento em 27/12/2011, data de cientificação do AI nº 37.283.374-8.

10.3. O AI nº 37.330.2401 envolve contribuições dos segurados no período de 12/2005 a 12/2008, tendo havido pagamento antecipado, conforme DD (fls. 2054/2058) e RADA (fls. 2059/2062), nas competências 12/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 09/2006 e 10/2006.

10.4. Em face da Súmula Vinculante nº 8 do TST, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, em 18 de agosto de 2008, esclarecendo que, para fins de cômputo do prazo de decadência das contribuições previdenciárias, na hipótese de pagamento antecipado, ainda que parcial, aplicase a regra do artigo 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 1966, exceto quando comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, casos em que se aplica o artigo 173, inciso I da Lei nº 5.172, de 1966.

10.5. Em relação às contribuições dos segurados, a fiscalização não imputou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, delineando tais situações apenas no contexto dos contratos de concessão, comodato e locação e com vista à indevida caracterização da isenção, apesar de ter duplicado no DD (fls. 2058) o percentual da multa de 75% para 150% na competência 12/2008.

10.6. Assim, em relação ao AI nº 37.330.2401, o prazo decadencial deve ser contado da data de ocorrência do fato gerador, a ensejar a configuração da decadência do lançamento pertinente às competências 12/2005, 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 09/2006 e 10/2006.

10.7. O lançamento de diferença decorrente de recolhimento a menor de acréscimos legais e de multa de mora da guia da competência 01/2005, recolhida a menor em 11/02/2005,

veiculado no AI nº 37.330.2410, restou atingido pela decadência, ainda que se considere o art. 173, I, do CTN. "

Reiterando que conforme o item 2 do Relatório Fiscal às 2.111, o período da constituição do crédito está contido nas competências 01/2005 a 13/2008, considerando que ocorreram recolhimentos antecipados na forma dos itens 34, 37 e 39 do Relatório fiscal , aplica-se às autuações o previsto na súmula n 99 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF por entender que qualquer recolhimento na competência tem o condão de representar pagamento antecipado , *verbis*:

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

Na forma do encimado, considerando que o contribuinte fora notificado por Aviso de Recebimento - AR, em 27/12/2011, fls. 2.235, os créditos constituídos para as competências 11/2006 e anteriores foram fulminadas pelo Instituto da Decadência em obediência ao comando da Súmula 99 do CARF .

DO CÁLCULO DAS MULTAS

Os itens 54 a 56 revelam o procedimento utilizado para o cálculo das multas.

" 54.Foi efetuada a comparação entre as multas por descumprimento de obrigação acessória e para as competências 02/2006, 04/2006 a 06/2006, 08/2006 a 12/2006, 01/2007, 04/2007, 07/2007, 09/2007, 02/2008 a 04/2008 e 06/2008 a multa mais benéfica ao sujeito passivo é pela legislação anterior no CFL 68 e para as competências 12/2005 a 01/2006, 03/2006, 07/2006, 13/2006, 02/2007, 03/2007, 05/2007, 06/2007, 08/2007, 10/2007 a 01/2008, 05/2008 e 07/2008 a 11/2008 prevalece a legislação atual pelo CFL 78 (folhas 523 e 524).

55.Após a definição das multas aplicáveis pelo descumprimento de obrigação acessória, foi

efetuada a comparação geral entre a soma da multa de mora anterior mais o CFL 68 com a soma da atual multa de ofício com o CFL 78 (folhas 531 a 534).

*56.Na comparação geral prevaleceram a multa de mora anterior isoladamente ou a **multa de mora anterior mais o CFL 68**, de maneira que para as competências 12/2005 a 11/2008 não foi aplicada a atual multa de ofício e os valores do CFL 78 (folhas 528 a 530)."*

É relevante notar que não se faz referência ao contido nos comandos dos arts 35 e 35-A da Lei 8.212 - Multa por descumprimento de obrigação por descumprimento de obrigação principal.

Neste sentido, às fls. 2.064 e 2.203, o Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD registra que a recorrente fora autuada na forma do art. 35 , I, II e III da LEI 8.212/91. Isto ficou consignado no Auto de Infração DEBCAD 37.330.240-1 .

Conforme os registros de fls. 2.201, para o DEBCAD: 37.283.374-8 e DEBCAD: 37.330.240-1 aplicaram-se multa de ofício e de mora. Aduz que o período levantado se traduz nas competências 01/05 a 12/2008.

Nos DISCRIMINATIVO DO DÉBITO de fls. 2.018 e 2055 , se revela que o percentual aplicado foi de 24%.

DO LANÇAMENTO DO FATO GERADOR E DA LEI DE REGÊNCIA.

O artigo 144 do Código Tributário Nacional-CTN aduz que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente.

MULTA DE MORA

As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora prevista artigo 35 da Lei 8.212/91na forma da redação dada pela Lei nº 11.491, 2009 que transformou em lei a Medida Provisória MP nº 449. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e 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, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, 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.

" Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. "

MULTA DE OFÍCIO

Para as Contribuições Previdenciárias, a imposição de penalizar o contribuinte infrator mediante aplicação de **multa de ofício** só veio a ser instituída na forma da Medida Provisória MP nº 449 a partir de sua edição em 03/12/2008.

Isto posto, considerando que o crédito fora constituído para o período 01/2005 a 13/2008, somente se observa estabelecer, compulsóriamente, multa de ofício para a competência 12/08, inclusive, em diante independente de quadro comparativo.

Na forma do registro dos Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD e Acréscimos Legais da Multa, o cálculo do valor da multa teve por base os parâmetros estabelecidos pelo revogado art. 35, I, II, II da Lei nº 8.212/91.

MULTA MAIS BENÉFICA

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.

Assim, impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 de modo que comparando o resultado com o valor da multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 prevaleça a 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.”

Pelo exposto, é pertinente o recálculo da multa cuja a definição do cálculo se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

Assim, muito embora **o crédito tenha sido constituído** e lançado de ofício , após emissão da sobredita MP 449/2008, entendo que esta não alcança lançamentos pretéritos como os em comento que se reportam ao período 01/05 a 11/2008 .

Desse modo, em razão de tudo que foi exposto, entendo que é pertinente o recálculo da multa cujo valor se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DA PRELIMINAR DE LITISPENDÊNCIA E DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Para plena efetividade, trago à lume os pedidos da recorrente:

"22. Ante o exposto, os Recorrentes pedem aos Excelentíssimos Senhores Julgadores e integrantes da egrégia Seção do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), os seguintes:

a. Dignem-se reconhecer a relação jurídica nas razões desse Recurso Voluntário, declarem **a irretroatividade ex tunc, do Ato Declaratório Executivo nº 98, da DRFJ/Maringá/PR, de 5.11.2010, e restabeçam a imunidade tributária da Fundação/Recorrente, dos anos-calendários de 2005 a 2008, ante a força "erga omnes" do provimento CAUTELAR deferida em Plenário do Supremo Tribunal Federal e declarem, afinal, cancelados e nulos os lançamentos de ofício e autuações notificadas no dia 26.12.2011.**

b. Dignem-se reconhecer a relação jurídico-tributária consignadas nas razões desse Recurso Voluntário, declarem **restabelecida a imunidade tributária** outorgada Fundação/Recorrente (CRFB/88, Art. 150, VI, "c"), do dia 1.1.2009 para frente, com base no direito readquirido (CRFB/88, Art. 5º, inciso XXXVI), e reformar o v. Acórdão "a quo" e declarem nulos e cancelados os Lançamentos das contribuições de terceiros, competências de 01/2009 a 12/2009.

c. Dignem-se reavaliar o pleito dos **Recorrentes** e declarem a **DECADÊNCIA** dos lançamentos, a partir dos meses dos fatos geradores das obrigações tributárias e previdenciárias constatados até novembro de 2006: cinco (5) anos da aquisição do direito ao pleito concluído na notificação aos 28.12.2011, demonstrado no quadro acima;

d. Dignem-se analisar e reconhecer a *conexão e continência* (CPC, art. 105, do CPC), deste PAF nº 10950.720799/2011-59, já instruído o contraditório (CF/88, Art. 5º, LV), relativos aos debates da ilegalidade e inconstitucionalidade dos lançamentos tributários e da suspensão da imunidade pelo ADE nº 98, do MD Delegado da DRFB de Maringá PR; avoquem e decretem, a conexão com o PAF nº 10950.004285/2010-52, processado na 1ª Seção, 2ª Turma Especial do CARF, MD Relator Gustavo Junqueira Carneiro Leão, no interesse da prolação de Decisão única, supressão de trabalho e conflito de decisões dos temas: administrativos e tributários da mesma natureza e espécie.

Como se nota nos pedidos, a autuada centra seu arrazoadado na tese de que o Ato Declaratório Executivo nº 98, da DRFJ/Maringá/PR, de 5.11.2010 deva ser desconsiderado e como consequência a autuação em comento ficaria maculada de nulidade . Pediu conexão e litispendência com o processo nº 10950.004285/2010-52.

Tendo sido determinada a suspensão da imunidade da Recorrente mediante o Ato Declaratório Executivo DRF Maringá nº 98, de 05 de novembro de 2010, a autuada interpôs impugnação ao ATO expressa no processo de nº 10950.004285/2010-52. Assim , descabe aqui o enfrentamento dasquelas alegações ora reiterada em grau de recurso. Ademais, é relevante constar que consulta aos sistemas fornecem resposta de que o sobredito processo já fora julgado e no " *decisium* " , em 09 de abril de 2014, os Conselheiros da 2ª Turma Especial da Primeira Sessão de Julgamento deste egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por unanimidade exararam o Acórdão n 1802002.111 NEGANDO PROVIMENTO ao recurso.

DAS DEMAIS ALEGAÇÕES ENFRENTADAS EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO

De plano, ao enfrentar o Recurso de Ofício, alhures, ressaltei que corroborava em parte os argumentos a quo. No que se refere ao mérito do presente Recurso Voluntário, para realçar , importa então alguns esclarecimentos.

O " *caput* " do art. 2º do Estatuto Social da Recorrente define a autuada na qualidade de fundação, regendo-se pelo Código Civil. Desta forma, **para criar uma fundação** , o novo Código Civil Brasileiro, introduzido pela Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, vigente desde 11 de janeiro de 2003, determina em seu art. 62 e seguintes:

"Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Art. 63. Quando insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão, se de outro modo não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante.

Art. 64. Constituída a fundação por negócio jurídico entre vivos, o instituidor é obrigado a transferir-lhe a propriedade, ou outro direito real, sobre os bens dotados, e, se não o fizer, serão registrados, em nome dela, por mandado judicial."

O novo código cria a dotação de bens para a persecução da finalidade declarada como condição para a criação da Fundação.

A mera elaboração e assinatura de um estatuto não faz nascer uma fundação, mas a própria destinação de bens para uma finalidade específica.

Na forma do art. 64 se estabelece a obrigatoriedade da transferência de propriedade, ou outro direito real, como o usufruto, desses bens. À época da instituição da Fundação essas mesmas normas existiam também no antigo Código Civil, de 1916 (artigos 24 e 25).

Mesmo após ter restado consignado em Ata que o Estatuto da Fundação deveria sofrer alterações para se adequar à realidade do novo Código Civil

o instituidor e presidente Jorge Abou Nabhan e sua cônjuge Ana-Maria Pletsch Nabhan, mantiveram a propriedade do imóvel e não transferiram para a Recorrente, mantendo assim irregularmente o contrato de concessão.

Não tendo sido cumprida a obrigação, embora tenha sido alterada a forma de repasse financeiro para a empresa do presidente com a mudança do contrato de concessão para contrato de aluguel, o descumprimento as determinações do novo Código Civil continuaram.

Ressalte-se que ainda que no papel os serviços hospitalares e de saúde estivessem sendo prestados pela Fundação, de fato eles continuaram sendo prestados pela empresa do senhor Jorge Abou Nabhan.

Relevante ressaltar que fica patente o total domínio da FUNDAÇÃO pelo senhor Jorge Abou Nabhan na leitura da ata da assembléia geral ordinária do conselho diretor/fiscal da entidade, realizada em 13/7/2007, onde se lê:

"(...) O Dr. Jorge Nabhan explicou aos presentes sobre a elaboração do Contrato de Aluguel entre a Pletsch & Nabhan, o qual já está pronto, assinado. (...) Após colocado em votação o presente contrato foi aprovado por todos os membros do conselho presente. Ainda com a palavra, o Dr. Jorge explicou que caso ele faça doação dos seus bens para a Fundação, ele se tornará Presidente Vitalício da entidade (...)"

Veja-se ainda que na ata da assembléia realizada em 15/8/2008 constou que "(...) Dr. Jorge falou aos presentes sobre o estudo da alteração estatutária onde a Fundação Hospitalar de Saúde poderá se tornar Fundação Nabhan, sendo o Conselho Diretor formado pela família Nabhan e convidados".

Os pagamentos sob a forma de aluguel caracterizam no caso entrega de dinheiro da Fundação ao senhor Jorge Abou Nabhan nos anos de **2007 e 2008**, significando distribuição de renda e a não aplicação de seus recursos na manutenção de seus objetivos

institucionais, configurando ofensa às normas veiculadas no art. 14 do Código Tributário Nacional e no art. 12, § 2º, da lei nº 9.532/1997.

Compulsando tudo que foi analisado em sede de impugnação e ainda os sobreditos argumentos, sou de corroborar o decisum a quo excetuando o os prazos decadenciais e o procedimento para cálculo da multas aplicadas conforme os motivos colacionados no enfrentamento do Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO

DO RECURSO DE OFÍCIO,

Conheço do Recurso para divergir da PRELIMINAR DECADÊNCIA e , com fulcro na Súmula 99 deste Conselho , reconhecer decaídos os créditos constituídos para as competências 11/2006 e anteriores, inclusive. NO MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL divergindo tão somente no que diz respeito às penalidades determinando que até a competência 11/2008 se efetue o recálculo da multa de mora conforme o previsto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20% , critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião da liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conheço do Recurso para NO MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator Designado

Com todas as vênias ao relator, apresento o voto divergente vencedor quanto à qualificação da multa de ofício e a regra decadencial.

Recurso voluntário: Multa qualificada

Pois bem, a autoridade lançadora entendeu que se está diante de caso de multa qualificada de 150%, prevista, ao tempo do auto de infração, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Segundo tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Ressalto que no caso sob exame a qualificação da multa teve por fundamento a celebração de contratos com a recorrente, que segundo a fiscalização visaram desviar recursos de suas finalidades institucionais. Segue transcrição da decisão recorrida:

13.5. Sustentando a inoocorrência de conluio, simulação ou dolo envolvendo a Fundação, a empresa Pletsch & Nabhan Ltda, o

Srs. Jorge Abou Nabhan e a Sr. Ana Maria Pletsch Nabhan, a impugnação reconhece que os Municípios induziram “o Impugnante (Dr. Jorge Nabhan) em erro, motivando-o a buscar recursos públicos mediante “comissões” pagas pela própria instituição incidentes sobre receitas, excluindo delas as receitas havidas dos próprios “recursos públicos da União Federal e do Estado”, por ele agenciada.”, bem como que o “arranjo e os negócios jurídicos atípicos receberam aprovação das Curadoras de Fundações Dra. Loriane Zaniolo e Dra. Margareth Mary Pansolin Ferreira”, tendo as “Doutoras Promotoras lançaram respectivas assinaturas nos contratos de COMISSÃO e COMODATO, celebrados no dia 22/09/1992”.

13.6. Para a fiscalização (itens 57 a 61 do Relatório Fiscal), a configuração de conluio e de sonegação resulta dos contratos de concessão, comodato e locação, este celebrado quando ainda vigoravam os contratos de concessão e comodato, tendo sido firmado (formalmente em 11/06/2007) pela Fundação e pela empresa Pletsch & Nabhan Ltda com data retroativa e para ter efeitos a partir de janeiro de 2007, a afastar a os contratos de concessão e comodato, conforme atestam as Atas 004 e 006 de 2007 do Conselho Diretor/Fiscal da Fundação, realizadas em 24 de abril de 2007 e 13 de julho de 2007.

13.7. Como já mencionado no presente voto, o contrato de concessão evidencia a existência de conluio para a sonegação das contribuições da empresa pela indevida caracterização da isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição.

13.8. Conluio e sonegação resultam também do contrato de locação, na medida em que afasta o direito à indenização por benfeitorias necessárias (exceto as que importem em segurança) e úteis, desviando-se recursos que deveriam ser aplicados exclusivamente na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da Fundação e configura vantagem para a empresa Pletsch & Nabhan Ltda e para seus sócios Jorge Abou Nabhan e Ana Maria Pletsch Nabhan, tendo a fiscalização demonstrado a existência de benfeitorias com recursos próprios da Fundação contabilizadas como ativo.

Contudo, entendo que no presente caso não ficou demonstrada o dolo do recorrente em sonegar tributo. Como se pode constatar pela transcrição acima, o caso tem muito mais relação com outra finalidade que não a evasão tributária, embora mais para diante é possível, no caso de se considerar que os representantes da instituição violaram o disposto no artigo 55 inciso IV da Lei nº 8.212/91, que se entenda que a entidade deixou de gozar da imunidade tributária, mas não está demonstrado que sua intenção tenha sido a redução de tributos. A eventual lesão ao erário público na relação entre a entidade com órgãos estaduais, municipais ou da União do sistema do SUS, embora juridicamente reprovável, não configura dolo tributário:

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 Lei nº 12.101, de 2009)

...

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

O dolo específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos, é o intuito evidenciado em ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada. Sob minha ótica, as circunstâncias dos autos não justificam a exasperação da penalidade. Nada foi escondido da fiscalização.

Por tudo, entendo que não está configurada e demonstrada nos autos o dolo específico com finalidade de reduzir tributo. Assim, voto pela redução da multa de ofício para o percentual de 75%.

Recurso de ofício: Decadência

Como consequência da consideração acima, divirjo também do fundamento para a aplicação do artigo 173, I por remissão do artigo 150, §4º parte final ambos do CTN:

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

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

...

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;

Portanto, deve ser mantida nesta parte a decisão recorrida.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário também quanto a redução da multa de ofício ao percentual de 75%.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes – relator

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Redatora Designada.

Multa

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91¹, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário de notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP

¹ 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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- 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).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

449/2008, convertida na Lei 11.941/2009²) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009³).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: no primeiro caso, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁴; no segundo caso, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96⁵.

² 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).

³ 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).

⁴ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁵ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

...

Portanto, entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

É como voto.

Luciana de Souza Espíndola Reis