



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.000684/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.800 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente FUNDACAO MACONICA MANOEL DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. REGRA DE CONTAGEM.

O prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou 150, §4º, ambos do CTN. Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

O recolhimento de determinado tributo não se aproveita para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN em relação a outro tributo previsto em dispositivo legal diverso.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL E TERCEIROS.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a Terceiros a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as

multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1405/1576, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG de fls. 1251/1303, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por Contribuições devidas à Seguridade Social relativa a parte patronal e adicional para o SAT/RAT, conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.190.885-0, de fls. 03/217, lavrado em 22/12/2008, referente ao período de 01/2003 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 23/12/2008, conforme AR de fl. 373.

O auto de infração diz respeito às contribuições previdenciárias patronais e SAT/RAT incidentes sobre a remuneração paga/ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à contribuinte. O crédito tributário total apurado foi de R\$ 21.953.311,13, já incluso juros e multa de mora.

Dispõe o Relatório Fiscal (fls. 261/269) que a Fundação Maçonica Manoel dos Santos – FMSS é uma entidade beneficente de assistência social, que se considera isenta da contribuição patronal previdenciária, motivo pelo qual deixou de efetuar o recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social acima explanadas.

Ocorre que em 15/07/2008, mediante Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 032/2008 (objeto do processo nº 10675.000658/2008-06), a isenção das contribuições previdenciárias da FMSS foi cancelada, com efeitos a partir de 01/02/2000, por infração ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, no

caso, falta de aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, corroborado pela falta do CEBAS previsto no inciso II do mesmo artigo.

Cópia do Ato Cancelatório de Isenção foi acostada à fl. 1139 com os respectivos fundamentos às fls. 1129/1137. Também foi acostado aos autos a Representação de fls. 1115/1123 que originou o Ato Cancelatório.

Como a autoridade fiscal reporta-se ao Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 032/2008 (objeto do processo nº 10675.000658/2008-06), extrai-se do mesmo as seguintes informações que motivaram os diversos lançamentos ao longo dos anos, já contendo os argumentos apresentados em posterior Informação Fiscal (elaborada após encaminhamento dos autos à unidade de origem da RFB, com fundamento nos arts. 44 e 45 do Decreto 7.237/2010), em que concluiu que a interessada não cumpre os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições previdenciárias patronais:

Atos administrativos de cancelamento do benefício da isenção – Repasse e Aplicação do valor relativo à isenção e Cessão de mão de obra.

A entidade firmou contrato de prestação de serviços com a Prefeitura Municipal de Uberlândia, através da Secretaria Municipal de Saúde, objetivando a contratação de todo o pessoal efetivo para atendimento ao público das Unidades de Atendimento Integrado (UAI), do Programa Saúde da Família (PSF), da Vigilância Sanitária, do Centro de Atendimento da Saúde Escolar (CASE) e do Hemocentro.

Assim, as Unidades de Atendimento Integrado (UAI) foram criadas pelo Município de Uberlândia para prestar atendimento à população na área da saúde com a utilização das verbas do Sistema Único de Saúde (SUS), ao passo em que todo o efetivo foi contratado pela FMMS e posteriormente cedido para o município.

Por conta disto, em relação ao contrato firmado com o Município de Uberlândia, a autoridade fiscal entendeu que não houve caracterização de atividade beneficente, tão pouco da gratuidade, pois trata-se de um contrato de cessão de mão-de-obra sem qualquer risco assumido pela FMSS, já que ela não tem custo com os estabelecimentos e equipamentos que utiliza para a prestação de serviço pois recebe tudo pronto da Prefeitura. Sobre o tema, destaca-se os seguintes trechos da mais recente informação fiscal acosta ao processo nº 10675.000658/2008-06, que tem por objeto o Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção (fls. 1202 daqueles autos):

Além dos funcionários lotados nas unidades anteriormente citadas, também foram incluídos nas folhas de pagamento de salário os empregados do Centro Administrativo da Fundação, cujas atribuições são o processamento das folhas de pagamento de todos os estabelecimentos da entidade, a elaboração da contabilidade e a manutenção e funcionamento de toda essa estrutura, ou seja, limpeza, transporte e segurança.

O primeiro contrato de prestação de serviços foi celebrado em 1994 para a administração da UAI Luizote, tendo ocorrido sucessivas prorrogações, culminando com o Termo de Parceria assinado em 2003.

Pelo teor do contrato, verifica-se a ausência da atividade beneficente e a sua gratuidade, mas sim uma cessão de mão de obra, ainda que não haja a previsão de remuneração

pelos serviços prestados (taxa de administração), mas de reembolso de despesas, considerando-se que a entidade:

- não assume qualquer risco pela atividade;
- não sofre pressão financeira;
- não tem que comprovar eficiência e eficácia para o contratante;
- não precisa criar campanhas para arrecadar fundos para manter a si mesma e para prestar o atendimento gratuito, como fazem as Santas Casas, por exemplo; e
- não tem custos com os estabelecimentos e equipamentos que utiliza, pois cabe ao contratante a responsabilidade por todas as despesas e investimentos.

Em se tratando de serviço de cessão de mão de obra, alegou a fiscalização que a FMSS não poderia gozar da imunidade previdenciária, conforme parecer jurídico nº 3.272, emitido pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social em 15/04/2004. Sobre o tema, destacou o seguinte (fl. 1206 do processo nº 10675.000658/2008-06):

A contratação de mão de obra por intermédio de entidade beneficente de assistência social isenta da contribuição patronal previdenciária configura prejuízo às demais empresas de terceirização de serviços, uma vez que estas têm que recolher todos os encargos, impedindo-as de oferecer os mesmos preços que os oferecidos pelas entidades que não arcam com tais despesas previdenciárias, subvertendo a finalidade da regra de isenção, qual seja, o estímulo para a realização de assistência social através de particulares.

Ainda sobre este contrato de cessão de mão de obra, destacou a fiscalização que no início da parceria, a FMMS era remunerada mediante a “incorporação” do valor correspondente à isenção das contribuições previdenciárias e as devidas a outras entidades e fundos, ou seja, 27,8% da folha de pagamento. Isto porque, segundo o convênio, era direito da entidade receber do Município de Uberlândia, mensalmente, o referido valor. Em razão disto, apontou que não havia gratuidade nessa parceria.

Neste ponto, a fiscalização observou que os repasses não eram integralmente realizados, conforme tabela de fl. 1203 do processo nº 10675.000658/2008-06.

Assim, concluiu que a entidade, na prática, teria transferido o favor fiscal à prefeitura, uma vez que esta não repassou àquela a integralidade dos valores relativos à isenção da contribuição previdenciária. Tal conduta viola o art. 206, § 6º, do Decreto nº 3.048/1999, o qual estabelece que a isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica.

Ressaltou, ainda, que a prática de convênios entre órgãos públicos e entidades beneficentes configura burla a exigência constitucional de concurso público para contratação de servidores por parte da Administração Pública, bem como fere o princípio constitucional da livre iniciativa, previsto no art. 170, inciso IV, da Carta da República.

Ademais, no período em que tais repasses eram efetuados, a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades, não tendo sido os mesmos aplicados integralmente nos seus objetivos institucionais.

É que por conta da apropriação destes valores, a entidade obteve significativo aumento patrimonial, adquirindo diversos imóveis. Sobre o tema, destaca-se os seguintes pontos da mais recente informação fiscal acosta ao processo nº 10675.000658/2008-06 (fls. 1204 daqueles autos):

Em 26/04/2002, o Ministério Público do Estado de Minas Gerais instaurou inquérito civil público questionando a parceria firmada entre a Prefeitura Municipal de Uberlândia e a Fundação Manoel dos Santos, o que resultou na assinatura de um "Ajuste de Conduta" contemplando ações visando a rescisão do contrato de prestação de serviços.

Também foi estabelecido que os bens adquiridos com verba de subvenção municipal seriam repassados à municipalidade e que os bens adquiridos com a isenção previdenciária continuariam no acervo da entidade, mas deveriam ser repassados ao município em forma de comodato.

Ressaltou-se que entidade havia efetuado significativos investimentos em imóveis, mediante aquisição, construção e reformas, tendo implementado seus objetivos sociais apenas em parte deles.

Através da análise das Notas Explicativas do Balanço, foi elaborado um levantamento da evolução dos investimentos em imóveis a partir de 1999, ano em que a entidade obteve isenção de contribuições previdenciárias, com as seguintes informações

Ano	Valor (R\$ 1,00)	Destinação
1999	666.367,29	Aquisição/reforma de imóveis residenciais destinados ao funcionamento de Centros de Convivência e ao Telecurso 2.000, além da aquisição de veículos que serão utilizados como ambulâncias.
	1.872.526,59	Quitação de dívida junto ao INSS, relativa a débitos previdenciários parcelados, o que representou quase 56% do valor relativo à isenção no ano.
2000	1.201.134,77	Aquisição de um hospital.
	403.363,59	Edificação da sede da entidade.
2001	279.197,20	Conclusão da reforma e da ampliação da sede da entidade.
2002	409.901,10	Manutenção do hospital adquirido em 2000.
2003	757.036,48	Reforma das Unidades de Atendimento Integrado e do hospital
2004	1.091.047,34	Reforma da área existente do hospital (1.288,47m²) e ampliação da sua área em 959,43m².
2005	230.289,54	Manutenção da Creche Tia Lia e do hospital.
2006	371.247,06	Manutenção dos imóveis em geral.

A sede da entidade, quando da diligência fiscal, contava com uma área total construída de 3.140,35m², incluídos o salão de convenções (550m²), templo maçônico (470m²), centro administrativo (950m²) e quadra esportiva.

Assim sendo, ela estaria investindo em seu patrimônio, o que eliminaria o caráter beneficente de assistência social, contrariando o disposto no art. 3º, inciso X, do Decreto nº 2.356/98, que assim especifica:

Tal conduta foi questionada pelo Ministério Público de Minas Gerais, que ensejou a assinatura de um Ajuste de Conduta, no qual ficou pactuado que os valores repassados pela Prefeitura à entidade e não utilizados, deveriam também ser devolvidos ao Município de Uberlândia. Ademais, conforme exposto, neste Ajuste de Conduta ficou acordado também que a FMMS deveria entregar ao município os bens adquiridos em função de eventual subvenção municipal recebida e que os bens adquiridos com a isenção previdenciária continuariam no acervo da entidade, mas deveriam ser repassados ao município em forma de comodato.

Sendo assim, entendeu a fiscalização que restou caracterizada a ausência de aplicação integral dos recursos na manutenção da atividade operacional da FMMS. Veja-se (fls. 1213 e ss do processo nº 10675.000658/2008-06):

22 - Um dos requisitos para que a entidade beneficente goze da isenção da contribuição patronal previdenciária é a destinação integral de eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, estando presente na Lei nº 8.212/91, em seu art. 55, inciso V; na MP nº 446/08, em seu art. 28, inciso III; e na Lei nº 12.101/09, em seu art. 29, inciso II, abaixo transcritos:

LEI Nº 8.212/91

“V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.”

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

MP Nº 446/08

“III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;”

LEI Nº 12.101/09

“II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;”

23 - Verifica-se que a Lei nº 12.101/09 manteve a mesma redação dada pela MP 446/08, enfatizando ainda mais o sentido do termo “resultado operacional” utilizado na redação da Lei nº 8.212/91, de modo a não restar dúvidas quanto a destinação a ser dada a todos os recursos da entidade.

24 - O Município de Uberlândia contratou a Fundação Maçonica Manoel do Santos para prestar os serviços de atendimento à população na área da saúde, sendo a entidade remunerada mediante o repasse dos custos com tais serviços.

24.1 – Tais repasses eram efetivados através da emissão de Nota de Empenho, por parte do Município de Uberlândia, e de Nota Fiscal de Prestação de Serviços, pela entidade. Posteriormente, em meados de julho/09, de modo a evitar “problemas” com o ISS, a entidade passou a emitir recibos por ela impressos e numerados. (DOCUMENTO 1)

25 - Em 1999 a entidade obteve o benefício fiscal da isenção da contribuição patronal previdenciária. Inicialmente, o Município efetuava os repasses dos valores relativos à isenção, ainda que de forma parcial.

26 - Tais repasses cessaram completamente a partir de 2007, situação esta formalmente assumida pelo Município de Uberlândia, através do compromisso contido no Contrato 263/2010, assinado em 19/04/2010, em sua Cláusula Décima Quarta, inciso I, alínea “h”, abaixo transcrito:

“h) O Município de Uberlândia reconhece que não repassou à Fundação Maçonica Manoel dos Santos, valores correspondentes à contribuição da cota patronal Previdenciária – (INSS-RFB) conforme se obrigara no Termo de Parceria findo em 14/05/2009, justificando haver divergência quanto à legalidade do repasse.”

27 – Sem os repasses, o beneficiário final da isenção passou a ser, portanto, o Município de Uberlândia.

(...)

29 - Por outro lado, o não repasse do valor da isenção impediu que a entidade cumprisse o seu dever legal de aplicar integralmente seu resultado operacional (Lei nº 8.212/91) ou suas rendas, seus recursos e eventual superávit (MP 446/08 e Lei nº 12.101/09) integralmente nos seus objetivos institucionais, eis que deve ser considerado como resultado operacional, uma vez que todas as despesas incorridas haviam sido “reembolsadas” pela Prefeitura de Uberlândia.

30 - No período em que tais repasses eram efetuados, a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades. Dentre elas destacamos a aquisição e reforma de imóveis e a liquidação de débito junto ao INSS, em 31/01/2000.

(...)

33 – Segundo a Promotoria, a propriedade do imóvel deve ser transferida para o Município, uma vez que “o lastro econômico (isenção patronal) decorre dos próprios esforços do Sistema Único de Saúde. A origem da propriedade é, portanto, pública e integra o acervo público local.”

34 – Em assim sendo, não pertencendo o imóvel à entidade, mas ao Município de Uberlândia, ratifica-se que, ainda que o repasse dos valores tenha ocorrido até 2006, a sua destinação foi para a aquisição do imóvel, dentre outras ações, não tendo sido aplicados integralmente nos seus objetivos institucionais.

Por fim, reforçando a condição de não praticante de atividade beneficente, o auditor relata a existência do processo trabalhista nº 01586200404303003, cujo objetivo era verificar se o Sindicato dos Empregados em Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas do Estado de Minas Gerais - SINTIBREF/MG deveria, ou não, atuar como representante sindical dos empregados da Contribuinte.

Neste processo, a Justiça do Trabalho decidiu que a atividade preponderante da FMMS era na área de saúde, de modo que o referido SINTIBREF/MG não teria legitimidade para representar os empregados da FMMS, por tratar-se de trabalhadores em estabelecimentos de serviços de saúde nas Unidades de Atendimento Integrado (UAI) do Município de Uberlândia, sendo legítimo representante o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos de Serviço de Saúde de Uberlândia e Região.

Ante todo o exposto, a fiscalização destacou que o Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 32/2008 (fls. 1.068/1.073 do processo nº 10675.000658/2008-06), teve como base os seguintes argumentos (fl. 1207/1208 do processo nº 10675.000658/2008-06):

A utilização do crédito, que na verdade seria o repasse da contribuição previdenciária, para a liquidação do débito, caracterizou o descumprimento ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou seja, a não aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, eis que a entidade utilizou resultado operacional para quitação de dívida junto ao INSS.

A liquidação do débito ocorreu em 31/01/2000, motivo pelo qual foi fixada a perda do direito à isenção a partir de 01/02/2000.

(...)

Soma-se ao fato de a entidade não ter aplicado integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, violando o inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, o indeferimento do pedido de re novação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social por parte do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), julgando o Processo nº 44006.002244/2001-31, protocolado em 30/07/2001, motivado pelo fato de a entidade não atender ao art. 3º, §4º, do Decreto nº 2.536/98, ou seja, não aplicou a nualmente pelo menos 20% da receita bruta em gratuidades, através da Resolução CNAS nº 251, de 14/12/2006, publicada no DOU de 19/12/2006.

Sendo os dois requisitos indispensáveis à manutenção da isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, foi processado o cancelamento da Isenção.

Em suma, a autoridade fiscal entendeu que a isenção da FMMS deveria ser cancelada, em especial, em razão da:

- Sua atividade preponderante continua a ser a prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra, através de contratos firmados com o Município de Uberlândia;
- Os contratos firmados com o Município de Uberlândia não geraram recursos para a Fundação atender seus objetivos institucionais uma vez que o Município de Uberlândia não recolhe e nem repassa à Fundação o valor das contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamentos dos empregados vinculados à prestação de serviço na área de saúde.
- Quem usufrui dos benefícios da isenção é o Município e não a Fundação;
- A ausência do repasse dos valores das contribuições previdenciárias impede que a Fundação tenha recursos para aplicação na sua área de atuação preponderante, ou seja a área da saúde;

Fatos geradores identificados no lançamento

Quanto à identificação dos fatos geradores dos lançamentos do presente auto de infração, os mesmos encontram-se devidamente elencados no Relatório Fiscal, às fls. 263 e 267, a partir do tópico de 2.3, colacionados abaixo:

2.2 O crédito tributário foi apurado com base nas Folhas de Pagamento dos segurados, da matriz e das filiais com CNPJ final nº 0002-16, 0003-05, 0004-88, 0005-69, 0007-20, 0008-01, 0009-92, 0011-07, 0012-98, 0013-79 e 0014-50 e a obra de construção civil matrícula CEI nº 33.170.038.997-6, bem como na escrituração contábil da Fundação. Também foram verificados os valores informados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP com o FPAS 639.

2.3 Os fatos geradores deste auto de infração estão lançados nos seguintes levantamentos:

a) AUT — **Contribuintes individuais não declarados em Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP.** Neste levantamento foram lançadas as remunerações pagas aos contribuintes individuais que prestaram serviços à Fundação no período de 01/2003 a 12/2003 e de 02/2004 a 03/2004, cujos valores estão contabilizados nas contas contábeis "Serviços de Terceiros Pessoa Física" e "Serv

Pessoa Física Esp — Honorários". O anexo I deste Relatório Fiscal discrimina, por competência, os contribuintes individuais e os valores pagos aos mesmos.

b) **FP1 - Folha de Pagamento da obra de construção civil.** Este levantamento refere-se aos valores pagos aos segurados empregados que estavam na folha de pagamento da obra de construção civil de responsabilidade da Fundação. Os segurados foram informados na GFIP da matrícula CEI nº 33.170.038.997-6 com o FPAS 639. Com esse procedimento as contribuições sociais de responsabilidade da empresa deixaram de ser declaradas à Previdência Social. O FPAS deste levantamento é o 507, uma vez que a atividade se enquadra como indústria da construção civil. O período lançado foi de 09/2003 a 12/2004.

c) **FP2 - Folha de Pagamento da matriz e filiais.** Neste levantamento foram lançadas as remunerações pagas aos segurados empregados da matriz e das filiais bem como os valores pagos a contribuintes individuais que faziam parte da folha de pagamento da empresa. Da mesma forma, as GFIP transmitidas foram com o código FPAS 639 e por essa razão as contribuições sociais de responsabilidade da Fundação não foram informadas à Previdência Social. O período apurado corresponde a:

CNPJ 20.733.911/	PERÍODO
0001-35	01/2003 a 12/2004
0002-16	01/2003 a 12/2004
0003-05	01/2003 a 12/2004
0004-88	01/2003 a 12/2004
0005-69	01/2003 a 12/2004
0007-20	01/2003 a 12/2004
0008-01	01/2003 a 12/2004
0009-92	07, 08 e 12/2003, 01, 07, 10 e 11/2004
0011-07	06, 09/2003 a 12/2004
0012-98	01/2003 a 12/2004
0013-79	06/2004 a 12/2004
0014-50	11/2004 a 12/2004

(...)

2.5 Os valores apurados correspondem às contribuições previdenciárias relativas à parte Patronal, resultantes da alíquota de 20% aplicada sobre as remunerações pagas e/ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais e ao financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho incidentes sobre as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados na alíquota 2%.

Nesta fiscalização também foram emitidos os seguintes autos de infração (fl. 259):

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	12/2008	12/2008	371908876	22/12/2008	2.960,00
AI	01/2003	12/2004	371908850	22/12/2008	21.953.311,13
AI	01/2003	12/2004	371908868	22/12/2008	5.772.823,33

- Auto de Infração/DEBCAD n.º 37.190.886-8 referente às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESC/SESI, SENAC/SESI e SEBRAE.
- Auto de Infração/DEBCAD n.º 37.180.887-6, (CFL 78), por apresentar GFIP com informações omissas e incorretas.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, que intitulou de impugnação total, de fls. 393/639 em 22/01/2009. Assim sendo, ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O sujeito passivo foi cientificado da presente autuação por via postal AR em 23/12/2008, fls. 186; e, apresentou impugnação em 22/01/2009 (fls. 194/495), alegando em síntese:

Da Entidade Impugnante (fls. 196/197)

"... foi fundada aos dois dias de março de 1981, sendo constituída como pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos, de natureza mista, com vistas a promover o apoio à saúde, à educação e à promoção da assistência social, a pessoas em estado de vulnerabilidade social."

"... é detentora de diversos certificados e declarações,...".

Dos projetos sociais desenvolvidos pela Impugnante (fls. 197/199); Da parceria com o Município — Administração das UAIS (Unidades de Atendimento Integrado) (fls. 199/202).

Das Preliminares (fls.,20/235)

- Da vigência do Ato Declaratório da isenção (fls. 202/205)

"... a decisão do CNAS que indeferiu o pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social da Impugnante encontra-se subjudice, não podendo a r. Auditora se valer de tal argumento para considerar que a entidade Impugnante não mais porta o CEAS."

"... o próprio Conselho Nacional de Assistência Social em suas certidões para requerimento de isenção de contribuições informa ter havido o indeferimento, mas ressalva a existência de pedido de reconsideração, acordando assim com a manutenção dos benefícios até julgamento final, ...".

"Assim sendo, não há como se suscitar até o julgamento do pedido de reconsideração, descumprimento do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, pois, como visto acima, a entidade é considerada certificada até julgamento final em contrário."

"... inconformada com a expedição de Ato Cancelatório, a Entidade o impugnou e, ato contínuo, interpôs Recurso Voluntário, protocolado na data de 20 de agosto de 2008, na tentativa de combater o referido vício ...".

"... em virtude da existência de Recurso Voluntário, bem como face a... inobservância da r. Fiscal, que eximiu-se de aplicar o que dispõe o artigo 33, do Decreto 70.235/72, opera-se, in casu, flagrante vício de natureza insanável ...".

- Do descabimento do lançamento fiscal em face de interposição de recurso voluntário (fls. 206/209)

Fundamenta-se no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, para destacar o efeito suspensivo.

Apresenta jurisprudência e doutrina no sentido de corroborar a sua tese.

"Considerando tal premissa, qual seja, a vigência do ato declaratório de isenção até o trânsito em julgado do recurso voluntário ao qual foi atribuído efeito suspensivo, a entidade permanece isenta das contribuições sociais."

Destaca o contido no art. 3º, § 5º da Lei nº 11.457/2007, para afirmar que durante a vigência da isenção, não são devidas pela entidade as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

- Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (fls. 210/211)

Traz o art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN.

"Como se depreende, a interposição de recurso na esfera administrativa tributária impossibilita o Poder público de exigir os valores "supostamente" devidos, até que o princípio da ampla defesa e o do contraditório, esculpidos no artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal, sejam supridos, ocasião em que se prolatará decisum final."

- Da prescrição operada pelo teor da Lei 8.212/91 (fls. 211/213)

Transcreve o art. 46 da Lei nº 8.212/91. Colaciona julgados. Finaliza com a pacificação da questão com a edição da Súmula 8 do STF:

Da decadência quinquenal advinda com a Súmula no 8 do STF (fls. 214)

"... a exação não poderá ser anterior a 20 de junho de 2003"

- Da decadência tributária (fls. 214/221)

"... opera-se in casu a decadência tributária dos períodos compreendidos entre o Mês de janeiro a dezembro do exercício 2003".

Colaciona arestos do Superior Tribunal de Justiça. Cita doutrina. Súmula 219 do TFR.

Apresenta planilha (fls. 221) com os valores das competências de 01/2003 a 13/2003, demonstrando o pretenso valor a ser decrescido pelo reconhecimento da decadência.

Da divisão das competências por mês para fins de computo do período do prazo decadencial e prescricional (fls. 222/223)

Cita o art. 30, I, b, da Lei nº 8.212/91. Traz á baila julgado do Conselho de Contribuintes. Reitera a decadência e prescrição dos períodos considerados por competência.

- Da decadência da anulação dos atos da administração (fls. 224/226)

Estabelece ressalvas no que tange a revogação e anulação dos atos administrativos. Transcreve os art. 53 e 54 da Lei nº 9.784/99. Colaciona julgados.

- Do fato consumado (fls. 226/228)

"Não bastasse a homologação tácita de "possíveis" débitos, o lançamento de valores a título de atos praticados após o transcurso do prazo decadencial de 5(cinco) anos, resulta em total insegurança jurídica, causando prejuízo não só à impugnante, que por anos complementou brilhantemente as Políticas Estatais, mas também àqueles que dependem desse valioso trabalho, visto que a Impugnante corre o sério risco de ver suas portas fechadas, se não sopesados todos os equívocos."

Apresenta julgados.

- Da nulidade do auto de infração ante a mudança da lei e seus efeitos ex tunc. Ponto nevrálgico que sustentou o auto de infração (fls. 228/229)

Da sistemática anterior à MP no 446/2008 (fls. 229/230)

Da sistemática advinda com a MP nº 446/2008 (fls. 230/233)

Ressalta os art. 37 e 39 da referida MP para sustentar a tese de que os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, bem como aqueles pedidos indeferidos que sejam objetos de recursos ou pedidos de reconsideração pendentes de análise até a publicação da citada MP, deverão ser deferidos, por supedâneo, seriam aplicados tais dispositivos aos processos relacionados.

Do artigo 62 da Constituição Federal (fls. 233)

"...os atos praticados na vigência de Medida Provisória serão plenamente válidos e conservados, preservando-se a segurança jurídica das relações ..."

- Das conclusões (fls. 233/235)

Do Mérito (fls. 235/314)

- Da imunidade constitucional quanto às contribuições sociais (fls. 235/238)

Previsão no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Isenção e imunidade tributária. Colaciona jurisprudência e doutrina sobre a extensão da imunidade estabelecer como únicos requisitos a serem cumpridos os determinados pelo CTN.

- Dos vícios da Informação Fiscal (fls. 239/277)

"... o próprio ato cancelatório não tem fundamento de subsistir, uma vez que a informação fiscal que o originou padece de vícios de nulidade, ..."

- Da incorreta base de cálculo para fins de lançamento (fls. 277/280)

Apresenta planilha em fls. 277/279 demonstrando divergências em algumas competências entre a base de cálculo encontrada pela auditoria fiscal e a informada pela impugnante.

- Da ilegalidade da taxa SELIC (fls. 280/295)

- Dos juros (fls. 295/300)

Da ausência de lançamento (fls. 295/296). Da limitação dos juros em 12% ao ano (fls. 296/300). Transcreve o art. 161, § 1º do CTN; art. 406 do CC de 2002. Colaciona julgados.

-Da ilegalidade da multa moratória (fls. 301/304)

-Da natureza confiscatória da multa (fls. 304/314)

Cita o art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Colaciona julgados e doutrina.

Dos pedidos (fls. 314/317)

Preliminarmente

Requer sejam acolhidas as preliminares aduzidas inicialmente nesta Impugnação, pelas razões outrora esposadas, de forma a combater, de plano, o Auto de Infração em tela, sendo o mesmo anulado de plano, quanto:

- a) A vigência do Ato Declaratório da Isenções, em virtude da existência de Recurso Voluntário, interposto tempestivamente em face de Ato Cancelatório de nº 032/2008, o qual encontra-se sub judice e, de igual sorte, surtindo efeito suspensivo aos atos decorrente de tal temática;
- b) Ao descabimento de débito fiscal, em razão do protocolo tempestivo de Recurso Voluntário, cujo efeito, como já mencionado, produz efeito suspensivo ao feito, nos moldes dispostos no artigo 33, do Decreto 70.235/72;
- c) A inexigibilidade do crédito, pelo fato de estar o mesmo suspenso, conforme se depreende no aduzido pelo artigo 151, inciso III;
- d) A prescrição e decadência esculpida no que dispõe a Súmula 8 do STF;
- e) A decadência tributária, nos moldes propostos pelo artigo 173, inciso I, pelo decurso de mais de 5 anos;
- j) A decadência decorrente do que dispõe a Lei 9.784/99, mormente no que tange anulação, revogação e convalidação dos atos da Administração Pública;
- g) Ao fato consumado, em razão dos efeitos já produzidos, com vistas, ainda, ao resguardo da segurança jurídica;

No mérito

i — sejam acolhidas as razões explanadas, para que, desta forma, determine-se a ANULAÇÃO do presente Auto de Infração, tornando inexigível a exação tributária decorrente do lançamento fiscal;

ii — caso assim não entendam, requer:

ii.i — seja reduzida a multa a patamar não confiscatório, ou seja, nada superior a 20% do débito;

ii. ii — seja o débito atualizado pelo índice da Taxa Referencial — TR, e não pela Taxa SELIC;

ii. iii — os juros de mora não ultrapassem a 1% (um por cento) ao mês, sem incidência da Taxa Selic.

iii — caso V. Sas entendam necessário, requer a convalidação do julgamento em diligência, como bem permite o art. 9º da resolução nº 31 de 24 de fevereiro de 1999, para que se verifique a correção dos procedimentos da entidade ora representada.

iii.i — com fundamento no que dispõe o artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72, requer a realização de perícia, cujos quesitos encontram-se em anexo, indicando como assistente técnico o Sr. Evandro José da Silva, CRC 57.883 a ser notificado na Av. Aspirante Mega, 2640, Jardim Patrícia, Uberlândia — MG.

iv — que todas as intimações e notificações sejam expedidas em nome do patrono do requerente Dr. MARCOS BIASIOLI — OAB/SP nº94.180, com escritório sito a Rua André Ampère, 153, 5º Andar, Brooklin Novo, Silo Paulo, SP, CEP 04562- 907.

Apresenta quesitos técnicos em fls. 319/320. Anexas Procurações (fls. 322/323) e cópias: Estatuto Social (fls. 325/342), Ata da Assembléia (fls. 344/352), Reconhecimentos Públicos (fls. 354/360), Relatório de Atividades (fls. 362/374) e Comprovantes — Folhas de Pagamento, guias, GPS e GFIP (fls. 376/495).

Da conversão do julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Juiz de Fora/MG entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 1005/1007, nos seguintes termos:

Tendo em vista as alegações e cópias de documentos apresentados pela Impugnante, verifica-se a necessidade de diligência fiscal em relação ao questionamento levantado sobre a base de cálculo utilizada para o lançamento, fls. 277/280, entendendo a Impugnante que os cálculos estariam incorretos em virtude da não consideração de pagamentos realizados em guias referentes aos valores lançados na presente autuação, cópia de documentação apresentada em fls. 375/495; e, contestando valores da base de cálculo referente à cota patronal apresentados em planilha de fls. 279.

Assim sendo, proponho a remessa do presente processo a SAFIS/DRPUBERLÂNDIA /MG para solicitar a Auditora Fiscal as verificações necessárias para confirmação ou não das alegações apresentadas pela Impugnante, acima identificadas.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório de fls. 1023/1027, informando, em síntese, o que segue:

1.1.1) PAGAMENTOS EFETUADOS EM GPS

a) Os recolhimentos efetuados pela impugnante não foram para quitar os valores que ora foram apurados e por essa razão não foram abatidos no presente levantamento. Verifica-se que os documentos anexados a peça de defesa são posteriores a 04/2003 a partir de quando a Lei nº 10.666/2003 obrigou as empresas a reterem dos contribuintes individuais que lhes prestassem serviços a contribuição devida por estes e a recolher o produto arrecadado. Nas cópias das planilhas juntadas aos autos as fls. 396, 399, 402, 405, 408 atestam nossas conclusões.

b) No relatório fiscal ...deixamos bem claro na introdução e no item 2.5 que o levantamento correspondeu tão somente a parte patronal e ao financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

1.1.2) BASE DE CÁLCULO

a) Em relação a planilha apresentada pela defesa, fls. 279, verificamos o seguinte:

a. I) CNPJ 20.733.911/0001-35

Comp. 05/2003 — O valor apurado de R\$2.662,00 corresponde à declaração que a empresa fez à Previdência Social com a transmissão de duas GFIP, conforme comprova o Demonstrativo de Normalizações e Agregações — DNA, anexado a esta informação fiscal. No entanto, o Relatório — Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo — DCBC

indica que houve uma duplicidade de informações uma vez que os segurados empregados bem como os valores das remunerações são idênticos.

Comp. 06/2003 — O valor apurado de R\$10.238,56 corresponde a declaração que a empresa fez à Previdência Social com a transmissão de duas GFIP, conforme comprova o Demonstrativo de Normalizações e Agregações — DNA, anexado a esta informação fiscal, mas, diferentemente da competência anterior o Relatório Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo — DCBC atesta que não houve duplicidade de informações.

Comp. 13/2004 — A Base de Cálculo apurada de R\$5.302,23 foi levantada de acordo com a folha de pagamento fornecida pela Fundação em meio magnético.

a. 2) CNPJ 20.233.911/0002-16

Comp. 01/2004 — A base de cálculo pela fiscalização no valor de R\$396.867,51 teve como alicerce os valores declarados em GFIP pela impugnante conforme pode ser verificado na cópia trazida aos autos pela defesa às fls. 444.

a. 3) CNPJ 20.733.911/0003-05

Comp. 06/2004 — A base de cálculo pela fiscalização no valor de R\$456.187,27 teve como alicerce os valores declarados em GFIP pela impugnante conforme pode ser verificado na cópia trazida aos autos pela defesa às fls. 449.

a. 4) CNPJ 20.733.911/0005-69

Comp. 01/2004 — valor apurado = R\$5.169,91

Comp. 02/2004 — valor apurado = R\$4.280,24

Comp. 03/2004 — valor apurado = R\$4.280,24

Todos os valores apurados nas competências acima correspondem às declarações que a empresa fez à Previdência Social com a transmissão de duas GFIP, conforme comprovam os relatórios "Demonstrativo de Normalizações e Agregações — DNA", anexados a esta informação fiscal.

a. 5) CNPJ 20.733.911/0007-20

Comp. 08/2003 — A base de cálculo pela fiscalização no valor de R\$385.235,95 teve como alicerce os valores declarados em GFIP pela impugnante conforme pode ser verificado na cópia trazida aos autos pela defesa às fls. 464.

a. 6) As competências 04/2004 do CNPJ 20.733.911/0004-88, as competências 01/2004 e 11/2004 do CNPJ 20.733.911/0007-20, bem como as competências 06/2004, 07/2004, 09/2004 e 11/2004 do CNPJ 20.733.911/0008-01, verificamos que realmente houve um equívoco nos valores apurados, estando corretos os valores que a impugnante relatou na planilha e que conferem com os declarados em GFIP. Já o valor declarado em GFIP da competência 08/2003 do CNPJ 20.733.911/0004-88 consta do documento (GFIP) de fls. 454. Dessa forma relacionamos a seguir estas competências excluindo as importâncias que foram apuradas a maior:

CNPJ 20.733.911/0004-88

COMP	TOTAL BC LANÇADA	VALOR EXCLUÍDO	BC REMANESCENTE
08/2003	R\$346.130,83	R\$1.037,46	R\$345.093,37
04/2004	R\$365.777,49	R\$106,77	R\$365.670,72

CNPJ 20.733.911/0007-20

COMP	TOTAL BC LANÇADA	VALOR EXCLUÍDO	BC REMANESCENTE
01/2004	R\$530.236,34	R\$261,71	R\$529.974,63
11/2004	R\$452.469,15	R\$1.809,36	R\$450.659,79

CNPJ 20.733.911/0008-01

COMP	TOTAL BC LANÇADA	VALOR EXCLUÍDO	BC REMANESCENTE
06/2004	R\$395.694,79	R\$34,88	R\$395.659,91
07/2004	R\$392.542,80	R\$392,13	R\$392.150,67
09/2004	R\$369.937,85	R\$32,17	R\$369.905,68
11/2004	R\$364.023,24	R\$1.008,23	R\$363.015,01

Devidamente intimado em 16/06/2009 (fl. 1047), para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação, em 26/06/2009, às fls. 1049/1069, alegando, em síntese, o que consta abaixo colacionado do relatório da DRJ:

O sujeito passivo apresentou manifestação, protocolizada em 26/06/2009, em fls. 519/529. Em síntese alega: que existem outros equívocos aduzidos pelo contribuinte, os quais não foram acolhidos pela auditoria, ou pelo fato de os valores lançados estarem de acordo com os valores outrora declarados em GFIP, ou pelo fato de a base de cálculo estar de acordo com a folha de pagamento; a necessidade pela auditoria fiscal da comprovação documental do alegado; a realização de perícia técnica para esclarecer todos os fundamentos tecidos; reitera todos os argumentos preliminares, fáticos e meritosos tecidos em sede de impugnação, e a integralidade dos pedidos impugnados.

Assim, tendo em vista a alegação da RECORRENTE de que interpôs recurso voluntário protocolizado na data de 20/08/2008 contra expedição do Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 032/2008, com anexação de cópia da tela do Sistema da Receita Federal – COMPROT, foram realizadas novas diligências para verificar a existência do referido recurso, posteriormente encontrado, em andamento, no segundo Conselho de Contribuintes – DF, no processo 10675.000658/2008-06, bem como também foram realizadas demais diligências pertinentes, com posterior intimação e apresentação de nova manifestação do RECORRENTE, das quais a DRJ de Juiz de Fora/MG explicou de forma clara e precisa, motivo pelo qual colaciono trecho abaixo para fazer parte do presente relatório:

Em virtude da alegação pela Impugnante (fls. 204) de que interpôs recurso voluntário protocolizado na data de 20/08/2008 contra expedição do Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 032/2008 com anexação de cópia da tela do Sistema da Receita Federal - COMPROT em fls. 205, e que segundo esta "se encontra sub judice" foi realizada pesquisa no Sistema referido e constatada a existência de alguns processos, razão pela qual tornou-se necessária a diligência a SAORT/DRF/UBERLANDIA para confirmar a existência ou não de recurso voluntário pelo sujeito passivo contra o referido Ato Declaratório de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais; e, posterior encaminhamento a SACAT - Equipe de Ações Judiciais pela constatação da existência de processo judicial, para informar se este

estaria relacionado a presente autuação, conforme Despacho nº418 - 5a Turma da DRJ/JFA (fls. 550/551).

Em atendimento ao solicitado, a SAORT anexa cópias de documentos e confirma a apresentação de recurso voluntário pelo sujeito passivo contra o referido Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições. E, informa que se encontra tal recurso, em andamento até a presente data, no segundo Conselho de Contribuintes — DF no processo 10675.000658/2008-06 (fls. 568).

E, em resposta ao solicitado a Equipe de Ações Judiciais, esta anexa cópia de documentos e informa que, em relação ao processo 2009.38.03.004473-5, foi ajuizada pela Fundação Maçônica Manoel do Santos contra o Município de Uberlândia e a União, sendo o objeto da demanda o cumprimento da cláusula sétima, v, do contrato/Termos de parceria para atuação na área de saúde, celebrado entre a autora e o Município de Uberlândia. Em 20/08/2009 o juízo da 1ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Uberlândia, decidiu excluir a União da lide e, em consequência, reconheceu a incompetência da Justiça Federal para atuar no feito. Em 04/11/2009, após decisão mantida no Agravo de Instrumento 2009.01.00.051657-7 e no respectivo Agravo Regimental, o processo 2009.38.03.004473-5 foi remetido à Justiça Estadual de Uberlândia/MG (fls. 603).

Por fim, a RECORRENTE foi intimada em 18/12/2009, mediante AR de fl. 1235, para apresentar nova manifestação de defesa, apresentando-a, tempestivamente, às fls. 1237/1247 e alegando, em síntese o que segue:

- a efetiva existência do recurso voluntário face ao Ato Cancelatório, como resultado da diligência realizada;
- que ao recurso voluntário aplica-se o efeito suspensivo, pelo que jamais restaria permitido ao órgão fiscal o lançamento de crédito tributário;
- que a demanda judicial não tem relação direta com o presente processo administrativo fiscal, pois as causas de pedir se distanciam no momento em que no auto de infração o objeto da pretensão fiscal é o descumprimento dos requisitos autorizadores da isenção tributária, enquanto que na ação judicial trata-se de obrigação de fazer para adimplemento contratual sedimentado em termo de parceria avençado.
- que não ocorreu o procedimento requerido de perícia e não foi apresentado fundamento para seu indeferimento, entendendo a existência de vício procedimental pelo cerceamento de defesa, sendo necessário o devido saneamento com a realização da perícia requerida;
- reitera os pedidos lançados em impugnação, bem como reitera seja determinada a realização de perícia nos termos do pedido ofertado em sede de impugnação.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Juiz de Fora/MG julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1251/1303):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

AIOP DEBCAD Nº 37.190.885-0 de 22/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. NÃO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS/CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA. CANCELAMENTO DA ISENÇÃO. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS EXIGIDOS. RECURSOVOLUNTÁRIO. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE. INOCORRÊNCIA. JUROS. TAXA SELIC. MULTA MORATÓRIA. LEGALIDADE. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. BASE DE CALCULO. RETIFICAÇÃO.

Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/1991, não declaradas na forma do seu artigo 32, será lavrado o respectivo auto de infração.

Nos termos da legislação previdenciária equipara-se à empresa, a cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade.

E condição para usufruir da isenção das contribuições patronais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991 a Entidade Beneficente de Assistência Social solicitar e ter concedida e mantida a mesma na forma da disposição legal e regulamentar.

Somente ficavam isentas das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 as Entidades Beneficentes de Assistência Social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos então previstos no artigo 55 da referida Lei e no artigo 206 do Regulamento Previdenciário aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Não cabe recurso ao Conselho de Recursos da decisão que cancela a isenção com fundamento na falta de reconhecimento como de utilidade pública federal, de reconhecimento como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município ou de não ser portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS. (Art. 206, § 9º, do Regulamento Previdenciário aprovado pelo Decreto nº 3.048/99)

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário previdenciário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN).

Os acréscimos legais - multa e juros estão fundamentados na legislação que os rege e se encontra em plena vigência no mundo jurídico.

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

A Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, à obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor. Não é possível, em sede administrativa, afastar-se a aplicação de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

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

A realização de diligências ou perícias depende do livre convencimento do julgador.

Desnecessária a perícia, devendo ser indeferida, quando o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador e não restar comprovada a necessidade de conhecimento técnico específico para os questionamentos apresentados.

Para as infrações com fato gerador anterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09 a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (Código Tributário Nacional - CTN, art. 106, inc. II, "c"), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente A. época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo.

Os valores apurados e lançados pela Auditoria Fiscal podem ser retificados a menor se confirmados equivocados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu, à fl. 1291, pela procedência parcial do questionamento acerca de algumas bases de cálculos do lançamento. Na ocasião, ratificou que, de acordo com os artigos 59 a 61 do Decreto nº 70.235/72, as irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade se possíveis de serem sanadas. Assim, o crédito tributário lançado foi retificado, pela redução de sua base de cálculo, mantendo o valor do crédito tributário exigido em R\$11.133.766,18, conforme planilha abaixo:

CNPJ 20.733.911/0001-35 (fls. 07 do DAD e fls. 508 da Informação Fiscal)

Comp	Total BC lançada	Valor excluído	BC remanescente
05/2003	R\$2.662,00	R\$1.331,00	R\$1.331,00

CNPJ 20.733.911/0004-88 (fls. 21 e 23 do DAD e fls. 509 da Informação Fiscal)

Comp	Total BC lançada	Valor excluído	BC remanescente
08/2003	R\$346.130,83	R\$1.037,46	R\$345.093,37
04/2004	R\$365.777,49	R\$106,77	R\$365.670,72

CNPJ 20.733.911/0007-20 (fls. 32 e 34 do DAD e fls. 509/510 da Informação Fiscal)

Comp	Total BC lançada	Valor excluído	BC remanescente
01/2004	R\$530.236,34	R\$261,71	R\$529.974,63
11/2004	R\$452.469,15	R\$1.809,36	R\$450.659,79

CNPJ 20.733.911/0008-01 (fls. 37/38 do DAD e fls. 510 da Informação Fiscal)

Comp	Total BC lançada	Valor excluído	BC remanescente
06/2004	R\$395.694,79	R\$34,88	R\$395.659,91
07/2004	R\$392.542,80	R\$392,13	R\$392.150,67
09/2004	R\$369.937,85	R\$32,17	R\$369.905,68
11/2004	R\$364.023,24	R\$1.008,23	R\$363.015,01

Ademais, para fins de aplicação da retroatividade benigna, a DRJ efetuou a comparação entre as multas cabíveis até a MP 449/08 e após a MP 449/08, e constatou ser mais benéfica a multa aplicada anteriormente a MP 449/08 (fl. 1301).

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 30/03/2010, conforme AR de fl. 1389, e apresentou recurso voluntário de fls. 1405/1576 em 29/04/2010.

Preliminarmente, a RECORRENTE alega que o julgador de piso ignorou fatos que alteraram substancialmente o cenário das Entidade Beneficentes, tais quais, a publicação da Medida Provisória nº 446/2008, o parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência de nº 192/2009, a Nota expedida pela AGU em Ação Civil Pública de nº 2008.34.00.038314-4, e a Lei complementar nº 73/1993.

Alega ser portador legítimo do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, colacionando pesquisa do SICNAS, estando em devido acordo com o respaldado no art. 55, II da Lei 8212/91, motivo pelo qual o presente auto de infração não possui qualquer liame jurídico para se sustentar.

O Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência de nº 192/2009, basicamente relata que, tendo em vista a ausência de Decreto Legislativo e nos exatos termos do artigo 62 da CF/88, deve imperar com efeito "ex nunc" o conteúdo normativo da MP 446/2008, enquanto a AGU, em seu posicionamento na Ação Civil Pública de nº 2008.34.00.038314-4, seguiu a mesma linha de pensamento. Ademais, o RECORRENTE ainda relata acerca da Lei Complementar nº 73/1993, a qual informa, em seu art. 3º, §1º, que o Advogado-Geral da União é o mais elevado órgão de assessoramento jurídico do Poder Executivo, bem como relata as atribuições desse, dispostas no art. 4, VII e X da referida Lei, para embasar seus argumentos.

Em seguida, retorna a relatar acerca de ser legítimo portador do Certificado de Entidade Beneficente, o que, por supedâneo, confere o direito de interposição de Recurso Voluntário, no seu efeito suspensivo e, concomitantemente, a suspensão da exigibilidade do presente crédito tributário.

No mais, em suas razões, basicamente reitera todos os argumentos da impugnação, bem como os pedidos.

Do apensamento e posterior sobrestamento do feito

Na primeira oportunidade em que apreciou a celeuma, o CARF, por meio dos despachos de fls. 1644 e 1649/1650, entendeu pelo apensamento do presente processo (e de seu respectivo apenso nº 10970.000685/2008-36) ao processo nº 10675.000658/2008-06 (que trata do Ato Cancelatório de Isenção).

Posteriormente, a tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Assim, em Despacho de fl. 1653/1654, foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Com o julgamento dos Embargos de Declaração formalizados pela PFN no RE nº 566.622, não obstante a formalização de novos Embargos ainda não apreciados pela Suprema

Corte, entendeu este CARF que o citado Recurso Extraordinário teve julgamento final e que, assim, haveria a possibilidade de continuidade da presente lide administrativa, conforme explanado em DESPACHO DE DEVOLUÇÃO de fls. 1656/1657.

S.m.j., remanesce a higidez da determinação de sobrestamento, já que não há, até a presente data, decisão definitiva do STF sobre o tema (não há trânsito em julgado). Porém, a conclusão institucional derradeira foi pelo prosseguimento regular do feito, com a retomada da fluência do prazo regimental de relatoria. Assim, o presente processo foi encaminhado para continuidade do seu devido julgamento.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

Por fim, conforme detalhado em informação de fls. 1660/1662, *“tanto este e apenso 10970.000685/2008-36, quanto o processo 10970.000733/2010-19 e apensos 10970.000734/2010-55, 10970.000735/2010-08 e 10970.000736/2010-44, bem como os processos 10970.720019/2013/-85 e 10970.720020/2013-18 são decorrentes do processo 10675.000658/2008-06, que trata, como informado linhas acima, de recurso contra Ato Cancelatório de isenção das contribuições previdenciárias patronais. Concluindo, todos estão vinculados em razão desse processo”*.

Com isso, levando-se em consideração o sorteio dos processos 10970.720019/2013/85 e 10970.720020/2013-18 para a minha relatoria em 17/01/2018 e, ainda, o sorteio deste processo 10970.000684/2008-91 e apenso também para este Conselheiro, em 08/04/2021, entendeu-se que todos deveriam ser mantidos em minha carga, para prosseguimento no julgamento dos recursos neles constantes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Como pontuado, a FMMS teve a imunidade cancelada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/UBE nº 32/2008, de 15/07/2008, em virtude do descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/91. Referido ato cancelatório é objeto do processo nº 10675.000658/2008-06 e encontra-se apenso ao presente processo.

De acordo com o que consta no processo nº 10675.000658/2008-06, o contribuinte apresentou recurso contra Ato Cancelatório de isenção das contribuições previdenciárias patronais. Contudo, por não estar definitivamente julgado na esfera administrativa, houve despacho a fim de encaminhar os autos à unidade local da SRFB, nos termos do Decreto nº 7.237/2010, arts. 44 e 45 (fl. 1191 do processo nº 10675.000658/2008-06), para que houvesse a verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito

estabelecido no art. 32 da lei n. 12.101/2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador:

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei no 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

Em atendimento a esse despacho, a DRF Uberlândia proferiu, em 31/01/2013, Informação Fiscal (fls. 1201/1226 do processo nº 10675.000658/2008-06), oportunidade que elaborou o seguinte quadro (fl. 1225 do processo nº 10675.000658/2008-06):

Legislação	Lei nº 8.212/91	MP nº 446/08	Lei nº 12.101/09
Período de vigência	até 10/2008 e de 02/2009 a 10/2009	11/2008 a 01/2009	a partir de 11/2009
Situação da isenção	Não faz jus à isenção em face do não atendimento aos requisitos contidos nos incisos III e V	Não faz jus à isenção em face do não atendimento ao requisito contido no inciso III	Não faz jus à isenção por não estar certificada e em face do não atendimento ao requisito contido no inciso II
Pedido de isenção	Cancelado	Não é necessário	Não é necessário

Na oportunidade, concluiu que a interessada não cumpre os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições previdenciárias patronais, tendo, inclusive, efetuado novos lançamentos dos valores devidos no período de 01/2008 a 12/2009, conforme processos 10970.720019/2013-85 e 10970.720020/2013-18:

XIII – RESULTADOS DA AÇÃO FISCAL

88 – Por não cumprir os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições patronais previdenciárias, efetuamos o lançamento dos valores devidos no período de 01/2008 a 12/2009, conforme Processos nº 10970.720019/2013-85 e 10.970.720020/2013-18.

Saliente-se que, com a edição do já citado Decreto nº 7.237/2010 (posteriormente revogado pelo Decreto nº 8.242/2014), o qual regulamenta a Lei nº 12.101/2009, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção, bem como para cancelar a isenção usufruída pelas entidades. Isso porque a RFB passou a ter competência para lavrar auto de infração quando concluísse (de forma fundamentada) que a entidade não cumpriria os requisitos para a isenção das contribuições previdenciárias. Ou seja, a partir da nova legislação, o debate acerca do cumprimento dos requisitos para o reconhecimento da mencionada imunidade deverá se dar nos autos dos respectivos processos que tratam de lançamentos de ofício de exigência da obrigação principal.

Consequentemente, nesses casos pendentes de julgamento, o CARF não mais possui competência para apreciar recursos (i) em face de decisão que indeferiu o pedido de reconhecimento de isenção formalizado pelo contribuinte, ou (ii) em face de decisão que manteve ato cancelatório de isenção, eis que as razões que levaram a RFB a concluir que a entidade não cumpre requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores deverão ser discutidas no âmbito dos autos de infração de exigência de obrigações principais oportunamente lavrados, conforme determina a legislação atual.

Desta forma, não compete ao CARF o julgamento do recurso envolvendo o Ato Declaratório de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais. Contudo, devidamente cumprido o determinado nos arts. 44 e 45 do Decreto nº 7.237/2010, não há óbice para a continuação do julgamento, pelo CARF, dos processos envolvendo os lançamentos decorrentes do mencionado Ato Cancelatório, ainda que não definitivamente julgado.

Portanto, passo a analisar as razões recursais.

PRELIMINARES

Fato novo ignorado pela DRJ

Em apertada síntese, alega a RECORRENTE que a autoridade julgadora de primeira instância teria ignorado fatos acontecidos após o lançamento e que demonstrariam o cumprimento do requisito estabelecido pelo art. 55, inciso, II, da Lei nº 8.212/91 (ser portadora de CEBAS).

Citou a Medida Provisória nº 446/2008, o parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência de nº 192/2009, a Nota expedida pela AGU em Ação Civil Pública de nº 2008.34.00.038314-4, e a Lei complementar nº 73/1993, tudo para concluir que a renovação do CEBAS, desde o período relativo 20/08/2001, ocorreu com base nos arts. 37 e 39 da MP 446/2008:

Art. 37. Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos.

Parágrafo único. As representações em curso no CNAS propostas pelo Poder Executivo em face da renovação referida no caput ficam prejudicadas, inclusive em relação a períodos anteriores.

(...)

Art. 39. Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos pelo CNAS, que sejam objeto de pedido de reconsideração ou de recurso pendentes de julgamento até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos.

A despeito da referida MP ter sido rejeitada pela Câmara dos Deputados em 10/02/2009, não tendo sido pacificados os efeitos jurídicos da sua vigência, a RECORRENTE defende a validade dos atos com base no art. 62, § 11, da Constituição da República, em parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência de nº 192/2009, e no posicionamento da AGU sobre o tema em questão.

Contudo, não merece prosperar o inconformismo da contribuinte, pois os requisitos motivadores do cancelamento da isenção e do presente lançamento foram a falta de cumprimento dos requisitos previstos no inciso e V do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Sobre o tema, entendo que o lançamento encontra-se devidamente alinhado à recomendação feita pela PGFN-CAT nº 2685, de dezembro de 2009, onde analisou a situação das entidades com processos em tramitação no CNAS e que tiveram o certificado concedido com base na MP nº 446/2008, mas que continuavam a descumprir outros requisitos para serem beneficiárias da isenção. Cito trechos do mencionado ato:

23. E que, não basta o cumprimento dos requisitos legais apenas quando do requerimento da isenção. As entidades também deverão, ao longo da fruição do benefício, continuar atendendo aos requisitos exigidos para tanto. Destarte, o coerente com o sistema legal que informa a matéria que a vedação de cancelamento da isenção se aplique tão-somente quando afrontados dispositivos também com eficácia suspensa pelo STF.

(...)

26. O Fisco não necessitava, como não necessita, aguardar o cancelamento do CEBAS, quando afrontado algum dos demais requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para dar início ao procedimento para o cancelamento da isenção (imunidade). Verificado o descumprimento de requisito legal exigido para a isenção, que poderia (e ainda pode, enquanto existirem CEBAS), inclusive, coincidir com requisito do CEBAS, e ser a entidade fiscalizada portadora deste, o Fisco tem o poder/dever de levar a efeito as providências cabíveis para a proteção do crédito tributário.

21. E nessa direção o entendimento manifestado pela AGU, por intermédio da NOTA DECOR/CGU/AGU Nº 180/2009 - JGAS, aprovada pelo Despacho do Consultor-Geral da União nº 1.973/2009 e, posteriormente, por Despacho do Advogado-Geral da União. Referida Nota da AGU analisou os efeitos da rejeição da Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008, tendo concluído, em seu item 80, que:

b) (...), a rejeição da medida provisória, e o conseqüente restabelecimento da legislação anterior não têm o condão de aniquilar as relações jurídicas decorrentes dos atos praticados durante a vigência da MP nº 446/2008. Assim, a extinção dos recursos e representações, bem como a concessão automática dos CEBAS, traçados pela MP nº 446/2008, continuam, sim, válidos e jungidos à sua disciplina:

(...)

d) (...) é correto afirmar que a mera concessão do CEBAS com base nos arts. 37 a 41 da Medida Provisória nº 446/2008, não implica em necessária aquisição da isenção correlata, vez que a concessão da isenção fiscal depende do preenchimento cumulativo de vários requisitos, dentre os quais está ser portadora do CEBAS:

28. O item 76 da NOTA DECOR/CGU/AGU Nº 180/2009 - JGAS, também trata da questão, dispondo que o CEBAS é apenas um dentre os requisitos necessários ao gozo da isenção:

76 (...). O art 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cuja eficácia foi retomada com a rejeição da MP nº 446/2008, que o revogava, prevê que a concessão da isenção fiscal depende do preenchimento cumulativo de vários requisitos, dentre os quais está ser portadora do CEBAS. Logo, apenas este não é bastante para obter a isenção fiscal. Ademais, é atribuição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo o art. 33, da Lei nº 8.212/91 (inserido pela Lei nº 11.491, de 27 de maio de 2009) fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais elencadas no art. 11, parágrafo único, do mesmo diploma legal, o que, por conseqüência, lhe confere o poder de verificar se as entidades beneficiadas com a isenção das contribuições empresariais das alíneas a (as

incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço) e d (as incidentes sobre faturamento e lucro) realmente preenchem os requisitos necessários, inclusive nas hipóteses em que o CEBAS foi concedido por força das normas encartadas na MP nº 446/2008.

Perceba-se que a PGFN citou, inclusive, trechos da Nota DECOR/CGU/AGU Nº 180/2009, cuja aplicação foi requerida pela RECORRENTE.

Ou seja, o fato da contribuinte possuir CEBAS no período objeto do lançamento (eis que o mesmo foi renovado com base nos arts. 37 e 39 da MP 446/2008), não influencia no lançamento pois, conforme já retro mencionado, “a mera concessão do CEBAS com base nos arts. 37 a 41 da Medida Provisória nº 446/2008, não implica em necessária aquisição da isenção correlata, vez que a concessão da isenção fiscal depende do preenchimento cumulativo de vários requisitos, dentre os quais está ser portadora do CEBAS”.

Portanto, a premissa adotada pela RECORRENTE, de que a autuação “se deu em função exclusiva da ausência de CEAS” (fl. 1419), é falha, uma vez que o não cumprimento do art. 55, inciso, V, da Lei nº 8.212/91 também foi citado para determinar o cancelamento da isenção das contribuições previdenciárias e, também, a lavratura do presente crédito tributário. Desta forma, a conclusão adotada pela RECORRENTE (de cancelar o lançamento por perda de objeto) não merece prosperar, pois encontra-se fundada em premissa equivocada.

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A RECORRENTE novamente reclama da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e alega o cabimento de efeito suspensivo do Recurso Voluntário interposto em face do Ato Cancelatório de Isenção (objeto do processo nº 10675.000658/2008-06). Defende, assim, que o Ato de Infração não impõe pronta exigibilidade dado que está condicionado ao julgamento do Recurso Voluntário decorrente do Ato Cancelatório da Isenção, ou seja, alegou que o lançamento não poderia ter sido efetuado, em razão de uma suposta suspensão de exigibilidade do crédito impugnado.

Quanto à inexigibilidade do crédito, é certo que o recurso apresentado no presente processo, por ser tempestivo, suspende a exigibilidade do crédito tributário lançado, por força do art. 151, III, do CTN. Porém, quanto à alegação de que o lançamento não poderia ter sido efetuado, em razão dos efeitos suspensivos decorrentes do recurso apresentado em face do Ato Cancelatório da Isenção (PAF nº 10675.000658/2008-06), tal tese não merece subsistir.

O efeito suspensivo conferido ao recurso apresentado em face do Ato Cancelatório da isenção não tem o condão de evitar o lançamento dos respectivos créditos tributários, os quais podem ser normalmente constituídos, porém com a exigibilidade suspensa.

No que se refere a este argumento, acerca de uma suposta suspensão de exigibilidade, alerta-se que tal garantia apenas impede que o débito seja executado, não obstando o lançamento dos tributos que a fiscalização entender como devidos. Sobre o tema, destaco recente acórdão da Câmara Superior:

DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO OU INTERRUPÇÃO. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO. IRRELEVÂNCIA. A contagem do prazo

decadencial não pode ser suspensa ou interrompida. O prazo é contado a partir da ocorrência do fato gerador, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (STJ, REsp 973.733/SC). (CSRF. 9202-008.822. 27.7.2020)

Neste processo acima citado, ficou decidido que o trâmite do procedimento acerca do Ato Cancelatório não tem o condão de afetar o fato gerador da obrigação previdenciária, nos seguintes termos:

Se o sujeito passivo gozava ilegalmente de isenção ou de imunidade, tal situação deveria ser constatada em tempo hábil para viabilizar o lançamento dentro do prazo previsto no Código Tributário Nacional, o qual, como já dito, não está sujeito à suspensão ou interrupção.

Por outro lado, um ato cancelatório de isenção não constitui uma situação jurídica até então inexistente, mas sim declara uma situação jurídica pré-existente (a inexistência de isenção), de forma que o seu efeito é declaratório e, portanto, retroage à época da citada situação. A par do que já foi dito e exposto, o efeito declaratório do ato de cancelamento é outra razão pela qual o lançamento deveria ter sido realizado dentro dos marcos temporais estabelecidos no art. 150, § 4º, ou no art. 173, I, inexistindo qualquer fundamento que permita deslocar o termo de início do lustro para outro momento.

Assim, o efeito suspensivo conferido ao recurso apresentado em face do Ato Cancelatório de Isenção impossibilita a exigência imediata das contribuições previdenciárias antes abarcadas pela isenção cancelada, objeto de respectivos lançamentos (como o presente); nada mais do que isso.

Ou seja, mesmo diante de situações que impeçam a execução/cobrança do crédito, por ser o lançamento atividade vinculada e obrigatória, é dever do Fisco proceder à constituição do crédito tributário respectivo, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN, ocasião em que sua exigibilidade estará suspensa até que se encerre o efeito suspensivo. Esta é uma medida de preservação do interesse público.

A despeito de o processo envolvendo o Ato Cancelatório estar pendente de apreciação de recurso, foi regular o procedimento adotado pela fiscalização ao efetuar o lançamento do crédito tributário em baila.

Assim, inexistente autorização legal para impedir a marcha processual regular dos processos envolvendo o lançamento das contribuições previdenciárias relativas às competências compreendidas a partir do reconhecimento do cancelamento da isenção através do Ato Declaratório do Cancelamento da Isenção, ainda que o processo envolvendo tal cancelamento não tenha sido efetivamente finalizado.

Ademais, como exposto, o próprio Decreto nº 7.237/2010 (Regulamento da Lei nº 12.101/2009), em seu art. 45, tratou da questão ao prever que os Atos cancelatórios de isenção não definitivamente julgados deveriam ser encaminhados à unidade competente do Ministério da Fazenda para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma da nova legislação, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador, o que foi feito no presente caso.

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

Da Decadência

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, o CTN, a contar a partir da data do fato gerador. Assim, requereu a extinção do crédito tributário relativo aos períodos anteriores ao mês de dezembro de 2003 (inclusive), passo que tomou ciência do presente lançamento em 23/12/2008.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE.

Em princípio, cumpre esclarecer que aplica-se ao presente caso o teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, no sentido de que o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

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

Destarte, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, **sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado relativo ao tributo em discussão**, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sabe-se que o CARF possui entendimento sumulado no sentido de que qualquer recolhimento de contribuição previdenciária feito pelo contribuinte nos períodos fiscalizado caracteriza o pagamento antecipado para fins do art. 150, §4º, do CTN, mesmo que uma rubrica específica exigida pela autoridade fiscal não tenha sido incluída na base de cálculo:

Súmula CARE 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.

No presente caso, todos os fatos geradores apurados se referem à contribuição patronal e adicional para o SAT/RAT não recolhidas, posto que a RECORRENTE entendeu serem inexigíveis tais contribuições por ter se considerado entidade beneficente. Na Informação Fiscal decorrente da diligência requisitada pela DRJ, a autoridade lançadora informou que, no período fiscalizado, a RECORRENTE *“recolheu apenas os valores que foram descontados dos segurados empregados e dos contribuintes individuais”* (fl. 1023).

Neste sentido, foi bem a decisão recorrida ao apontar que *“não se aplica à situação a regra do art. 150 e § 4º do CTN por não ter havido pelo contribuinte a antecipação dos recolhimentos das contribuições devidas”* (fl. 1289). Isto porque em nenhuma passagem dos autos foi apontado o recolhimento antecipado das contribuições cobradas neste processo (referentes à parte patronal e adicional para o SAT/RAT).

A RECORRENTE efetuou em época própria apenas o recolhimento das contribuições relativas a parte dos segurados, e não da parte patronal.

Neste sentido, resta claro que não houve qualquer recolhimento das contribuições patronais e para o SAT/RAT no período fiscalizado, tanto que nenhum valor foi abatido do crédito tributário lançado, conforme pleiteado pela RECORRENTE.

Sendo assim, é inaplicável ao presente caso a Súmula CARE nº 99. Isto porque, para fins de pagamento antecipado, o fato gerador não se confunde com a rubrica específica exigida no auto de infração. Ou seja, nos termos da Súmula, é essencial que tenha havido o recolhimento parcial do tributo cobrado (fato gerador a que se referir a autuação), não podendo se valer do recolhimento de um outro tributo (uma outra hipótese de incidência) como forma de considerar pagamento parcial para atrair a contagem diferenciada do prazo decadencial, mesmo que este último tenha sido sobre rubrica exigida no auto de infração.

Em outras palavras, já que este caso envolve as contribuições patronais, para que fosse considerado o pagamento antecipado era necessário comprovar que houve o recolhimento parcial do mesmo tributo (fato gerador), ainda que sobre outra rubrica (outra parcela da remuneração paga). Desta forma, não é possível se valer do recolhimento das contribuições devidas pelos segurados (hipótese de incidência diversa) com a finalidade de pleitear o pagamento antecipado para fins de decadência das contribuições patronais.

Neste ponto, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pela Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri no Acórdão nº 9202-004.572, de 23/11/2016, o qual também envolve caso de contribuição patronal cobrada de contribuinte que se intitulou entidade imune:

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

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.

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

No presente caso, conforme esclarecido ao longo do processo e afirmado pela própria Recorrente, **pelo fato de esta se intitular entidade imune por obvio que não ocorreu o recolhimento das contribuições sociais quota patronal** nos termos em que previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 ora lançado. O que o Contribuinte afirma é que houve recolhimento na modalidade de retenção da contribuição social devida pelos segurados que lhe prestaram serviço, ou seja, recolhimento do tributo cujo fato gerador está descrito no art. 20 da mesma lei.

No entender dessa Relatora **o pagamento realizado com base no art. 20 da Lei nº 8.212/91 (parte segurado) não se aproveita para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN haja vista que o lançamento visa a cobrança da contribuição prevista no art. 22, da mesma lei.**

(grifos nossos)

Assim, entende-se que não há nos autos qualquer comprovante de que houve algum pagamento prévio das contribuições em questão, ou seja, da cota patronal e adicional para o SAT/RAT. Portanto, a contagem do prazo decadencial deve ter como termo inicial o primeiro

dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

Conforme pontuado no relatório deste voto, o auto de infração engloba o período de 01/2003 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 23/12/2008. Portanto, não estão fulminados pela decadência as referidas competências, posto que o prazo decadencial em relação à competência mais remota (01/2003) foi o dia 01/01/2004, e o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia 31/12/2008.

Assim, sem razão a RECORRENTE.

MÉRITO

De início, esclareça-se que, no recurso apresentado neste processo, a RECORRENTE não enfrenta quaisquer pontos acerca da acusação de descumprimento do inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

No entanto, por estar julgando diversos processos envolvendo a contribuinte, relativos a outros períodos, entendo prudente trazer para este voto as mesmas considerações apresentadas nos outros processos acerca da imunidade das contribuições previdenciárias e possibilidade do lançamento do crédito tributário pelo Fisco.

Da imunidade

Conforme exposto no Relatório, a autoridade fiscal entendeu que a FMMS descumpriu os requisitos estabelecidos para gozar da “isenção” das contribuições sociais outorgadas às entidades beneficentes de assistência social. Conforme razões expostas pela autoridade fiscal no Ato Cancelatório de Isenção (processo nº 10675.000658/2008-06), em síntese, a entidade deixou de aplicar integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos sociais, posto que repassou o benefício fiscal para o Município de Uberlândia.

No que diz respeito às entidades beneficentes de assistência social, o art. 195, §7º, da Constituição Federal prevê a imunidade dessas entidades em relação às contribuições destinadas à seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei:

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

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

Apesar do texto constitucional empregar a expressão “isentas”, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF e no RE 566.622/RS, por se tratar de limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria constituição.

No entanto, a autoridade fiscal apontou que a RECORRENTE não demonstrou que cumpria os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, para fazer jus à imunidade das contribuições previdenciárias, notadamente o previsto no inciso V:

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

(...)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Antes de analisar o caso concreto, cumpre fazer alguns esclarecimentos acerca do tema envolvendo os requisitos para isenção das contribuições previdenciárias.

De início, quanto ao tema envolvendo a exigência de requisitos para a isenção das contribuições apenas por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, como bem pontuado pela Súmula CARF nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

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

Assim, mesmo diante do argumento de que este requisito apenas poderia ter sido estabelecido por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF.

Apenas devem ser deixadas de aplicar as normas que já tenham sido declaradas inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 62, §1º, II, do RICARF.

Neste sentido, cumpre mencionar que a questão envolvendo a exigência de lei complementar como forma de definir os requisitos para a isenção por parte das entidades filantrópicas foi levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida (tema 0032), fixou a seguinte tese:

"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".

No entanto, ainda não foi certificado o trânsito em julgado da mencionada questão objeto do RE 566.622/RS em razão de Embargos de Declaração opostos em face da última decisão proferida pelo STF. Deste modo, os dispositivos legais previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 gozam de presunção de constitucionalidade, não podendo ser afastada a sua aplicação por esta Corte, nos termos da já citada Súmula CARF nº 02 e do já mencionado art. 62 do Anexo II do RICARF, cujo texto dispõe o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Nota-se que o RICARF exige decisão definitiva do STF para que os membros das turmas de julgamento do CARF possam afastar a aplicação de lei. No caso, o acórdão proferido pelo STF no RE 566.622/RS ainda não transitou em julgado, o que impede sua aplicação neste julgamento.

Neste sentido, cito abaixo as razões de decidir expressas pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Colenda Turma, no acórdão nº 2201-007.263, proferido em 02/09/2020:

A análise dos autos evidencia que a autuação decorreu do fato da recorrente ter apresentado GFIP como entidade beneficente isenta da conta patronal da Contribuição Previdenciária sem que tivesse formalizado o requerimento de que trata o § 1º do art. 55 da Lei 8.2512/91, cuja redação vigente à época dos fatos era a seguinte:

(...)

Portanto, é inequívoca a conclusão de que a autuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados

indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A afirmação recursal de que a regulamentação do dispositivo constitucional supracitado é matéria reservada a lei complementar é questão levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese:

"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".

As decisões definitivas dessa natureza devem ser reproduzidas pelos membros desta Corte por força de previsão Regimental. Entretanto, ainda não foi certificado trânsito em julgado da referida Decisão da Suprema Corte, razão pela qual se conclui que o texto então vigente do art. 55 da Lei 8.212/91 goza de presunção de legitimidade, encontrando-se, assim, em plena harmonia com os preceitos constitucionais, já que tal juízo não compete a esta Corte administrativa, como bem pontuado pela Súmula Carf. Nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

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

Ademais, no caso sob análise, não parece que o citado § 1º veicule qualquer definição sobre o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo § 7º do art. 195 da CF, tampouco institua contrapartidas a serem por elas observadas, mas, tão só, define um procedimento que confere alguma forma de controle estatal sobre a desoneração fiscal. Não faz muito sentido imaginar que a imunidade em questão pudesse ser gozada sem qualquer tipo de controle.

Neste sentido, não identifiquei qualquer mácula que justifique a alteração do lançamento ou da decisão recorrida.

Portanto, conclui-se que a atuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, de modo que deve ser analisado o cumprimento dos mencionados requisitos, conforme especificado pela autoridade fiscal.

Ainda assim, entendo importante esclarecer que o STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622 (em decisão, como exposto, ainda não transitada em julgado), entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é 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.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

Neste sentido, entendeu que vinculações restritivas “à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia” bem como “definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços”, são matérias afetas à lei complementar; ao passo que outras questões, como a mera certificação prevista no art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, poderia ser exigida mediante lei ordinária.

O seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Rosa Weber quando do julgamento dos Embargos de Declaração no RE 566622, citando palavras dos Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, esclarece a questão:

Acompanhei o voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki em sua integralidade. Destaquei, nessa linha, a necessária distinção, na exegese do **art. 195, § 7º, da CF**, entre os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

No mesmo sentido votou o Ministro **Luiz Fux**, de cujo voto destaco o seguinte excerto:

“Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de quorum específico para isso.”

O Ministro **Dias Toffoli** acompanhou o voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki tanto em relação ao mérito das ações objetivas quanto em relação ao recurso extraordinário, observando que “a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos - existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais - que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema, não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos”.

(destaques no original)

Em outro trecho de seu voto, a Excelentíssima Ministra Rosa Weber esclareceu o seguinte:

Não paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no **art. 146, II, da Carta Política**.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese **estrita** (refletida na ementa do **RE 566.622** e na tese de repercussão geral do **tema nº 32**) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o **art. 195, § 7º, da CF**, somente pode

ser positivado mediante lei complementar – quando a tese **flexível** – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do **RE 566.622**.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela **inconstitucionalidade formal** de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do **art. 195, § 7º, da CF**. Nesse enfoque, o **resultado** do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a **procedência** do recurso extraordinário.

As **teses jurídicas** subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espalha para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental** da **inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das ADIs 2228 e 2621, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às 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**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, a tese de repercussão geral aprovada nos autos do **RE 566.622** sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

(...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das **ADIs 2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e **(ii)** prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 **acolhidos em parte** 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 pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 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.”

É como voto.

(destaques no original)

Sendo assim, nas palavras da Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apesar de firmar 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 art. 195, § 7º, da CF (instituição de contrapartidas a serem por elas observadas), foi adotada uma *“tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária”*.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

O referido julgamento não contemplou a Lei nº 12.101/2009. No entanto, a tese firmada pelo STF (ainda não transitada em julgado) é no sentido de ser exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas.

Importante mencionar que, conforme devidamente esclarecido com o julgamento dos embargos de declaração, já deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (abaixo transcritos), com base no voto condutor do Ministro Teori Zavascki proferido na **ADI 2028** (com decisão transitada em julgado em 16/05/2020):

Art. 55. (...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(...)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Ademais, conforme restou decidido pelo STF quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado em 24/04/2021), permanecem incólumes os dispositivos das referidas leis ordinárias que estão lastreados no art. 14 do CTN, lei complementar que deve ser observada, conforme entendimento do STF, pelo menos até que seja publicada nova lei complementar específica para tratar da matéria. Assim, transcreve-se, abaixo, trecho do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião:

Quanto ao art. 29 [da Lei nº 12.101/2009] e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

Com isso, o art. 14 do CTN é o dispositivo de lei complementar que define o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (institui contrapartidas a serem por elas observadas):

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

~~I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;~~

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Insta salientar que a falta de menção aos incisos do art. 14 do CTN no auto de infração não importa em nulidade do lançamento se demonstrado o descumprimento dos requisitos lá descritos e citados os incisos do art. 55 da Lei 8.212/91 ou do artigo 29 da Lei 12.101/91, conforme a época, eis que tais incisos são equivalentes ou decorrentes do disposto no CTN, conforme entendido pelo STF.

No presente caso, independentemente da discussão envolvendo as exigências firmadas via lei ordinária, é possível constatar que a atuação decorreu da constatação de eventual descumprimento de um dos requisitos previstos em lei complementar, qual seja: a não aplicação dos recursos da entidade beneficente na manutenção de seus objetivos institucionais, conduta que, se caracterizada, também violaria a norma contida no art. 14, inciso II do CTN, afastando assim a imunidade.

Findado estes esclarecimentos, rememoro que a RECORRENTE não questionou nem rebateu os fatos apontados pela fiscalização como caracterizadores desta conduta para o descumprimento da regra estabelecida pelo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Neste sentido, reporto como verdadeira a conduta narrada pela autoridade fiscal, de modo a concluir pelo não cumprimento de requisito exigido para fazer jus à imunidade das contribuições previdenciárias.

Da ilegalidade da Taxa Selic

A RECORRENTE inicia suas razões de mérito com o argumento de que, não sendo possível a exigência do crédito principal (por ser ela isenta), também são indevidos os juros de mora pleiteados.

Com tais argumentos, pleiteia a ilegalidade da Taxa Selic e a limitação dos juros em 12% ao ano, tudo com a finalidade de afastar a cobrança dos juros.

Contudo, a despeito do longo arrazoado trazido pela RECORRENTE, não merecem prosperar suas alegações, pois de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

SÚMULA CARF Nº 4

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

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

Da ilegalidade da Multa

A RECORRENTE pleiteia o afastamento da multa ao alegar que sempre foi isenta do pagamento das contribuições e, portanto, jamais houve qualquer mora a ensejar a penalidade. Ademais, argumenta que a multa teria natureza confiscatória.

Sobre este último ponto, mediante tal linha de argumentação, a RECORRENTE procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária. Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto a alegação de impossibilidade de cobrança de multa face a ausência de mora, igualmente não merece prosperar.

A RECORRENTE argumenta que não incorreu em mora pois não era devedora da contribuição lançada. Para tanto, alega que no “*lançamento por homologação, a denúncia espontânea do contribuinte exclui a obrigatoriedade de quitação da multa moratória*” (fl. 1548).

Contudo, não estar-se diante de um “lançamento por homologação”, mas sim de um lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscal para cobrança do crédito tributário que deixou de ser recolhido pela contribuinte em razão do cancelamento de isenção que lhe era conferida. Não existe qualquer “denúncia espontânea” da contribuinte neste caso.

A premissa da contribuinte estaria, em tese, válida caso a mesma efetuasse espontaneamente a retificação de todas as GFIPs e recolhesse o tributo devido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração (nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN).

Desta forma, o lançamento da correspondente multa é dever funcional do Fisco, conforme determina o art. 142, parágrafo único, do CTN:

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

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

Neste sentido, não merece acolhida a tese da RECORRENTE.

Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna

Contudo, para dar tratamento equânime a todos os 9 (nove) processos do contribuinte (todos julgados nesta mesma sessão), e também porque o presente tema foi enfrentado na decisão recorrida, entendo por fazer as seguintes considerações sobre a forma de comparação da multa mais benéfica.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em

lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extraí-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruça sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão nº 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

¹ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; 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; 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;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não	<u>Lei 8.212/91:</u> 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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996</u>. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996</u>. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u> <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata</u>; (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal,

tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 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 <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 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.
---	--

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de

ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PFGN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se

discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32

da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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.

Portanto, entendo que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008, de tal forma que não pode ser objeto de comparação para fins da aplicação da retroatividade benigna.

Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazida pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 (nos lançamentos de obrigações principais).

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a

comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim