



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.000733/2010-19
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-009.799 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrentes FUNDACAO MACONICA MANOEL DOS SANTOS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

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 provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial 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 de Ofício e de Recurso Voluntário de fls. 3720/3816 (PDF parte 2 págs. 601/697), interpostos contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG de fls. 3602/3624 (PDF Parte 2 págs. 483/505), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por Contribuições referentes à parte patronal e adicional para o SAT/RAT, conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.266.253-6, de fls. 02/115, lavrado em 05/10/2010, referente ao período de 01/2005 a 12/2007, com ciência da RECORRENTE em 14/10/2010, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O auto de infração diz respeito à contribuição patronal incidente sobre a remuneração de segurados empregados e de contribuintes individuais que prestaram serviços à contribuinte durante o período auditado, bem como contribuições para SAT/RAT, incidentes sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados. O crédito tributário total apurado foi de R\$ 48.140.292,37, já incluso juros e multa de mora.

Dispõe o Relatório Fiscal (fls. 172/176) 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.

Quanto ao CEBAS, a autoridade lançadora informou que a renovação do mesmo, desde o período relativo 20/08/2001, ocorreu com base nos arts. 37 e 39 da MP 446/2008, a qual foi rejeitada pela Câmara dos Deputados em 10/02/2009, não tendo sido pacificados os efeitos jurídicos da sua vigência.

Desta maneira, entendeu a autoridade fiscal que *“até que o Ato de Cancelamento seja definitivamente julgado e os efeitos da MP 446/2008 sejam pacificados, as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à entidade, devem ser apuradas e formalizadas, sob pena de entrar em período decadencial”* (fl. 173). Por tal razão, efetuou o presente lançamento.

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 01586-2004-043-03-00-3, 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 noalmente 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. 173/174, colacionados abaixo:

Levantamento FP: Neste levantamento informamos as bases de cálculo das folhas de pagamentos dos segurados empregados da Fundação, informadas em GFIP sem ocorrência indicadora de direito à aposentadoria especial;

Levantamento AE: Neste levantamento informamos as bases de cálculo das folhas de pagamentos dos segurados empregados da Fundação, declarados em GFIP com ocorrência indicadora de direito à aposentadoria especial. Não fazia parte do escopo da auditoria verificar as condições ambientais de trabalho que podem ensejar o direito à aposentadoria especial, assim, neste levantamento as bases de cálculo foram apuradas exatamente como declaradas pela Fundação em GFIP. O anexo I a este relatório detalha os segurados incluídos neste levantamento;

Levantamento EG: Neste levantamento foram informadas as bases de cálculos de segurados empregados não informados em GFIP pela Fundação, mas incluídos nas folhas de pagamentos de salários. O anexo II a este relatório detalha os segurados incluídos neste levantamento;

Levantamento CI: Neste levantamento foram incluídas as bases de cálculo de segurados contribuintes individuais, que prestaram serviços à Fundação. O anexo III a este relatório detalha os segurados incluídos neste levantamento;

Levantamento PT: Neste levantamento estão informadas as bases de cálculos de processos trabalhistas e dos pagamentos decorrentes de dissídios coletivos, declaradas em GFIP pela Fundação. O anexo IV a este relatório detalha os segurados incluídos neste levantamento.

Por fim, a autoridade fiscal informa que procedeu com o comparativo do cálculo da multa mais benéfica, com base na alteração realizada pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, conforme fl. 205.

Nesta fiscalização foram emitidos os seguintes autos de infração:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	10/2010 10/2010	372662528	04/10/2010	1.854.168,05
AI	10/2010 10/2010	372662552	05/10/2010	1.000,00
AI	01/2005 12/2007	372662536	05/10/2010	48.140.292,37
AI	01/2005 12/2007	372662544	05/10/2010	12.669.568,15

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, que intitulou de impugnação total, de fls. 218/321, com ampla documentação de fls. 322/1242, em 12/11/2010. 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:

Cientificada do lançamento, a entidade ofertou impugnação de fls. 199/305, com protocolo em 12/11/2010, onde apresentou, em vasta peça contestatória, suas razões de defesa, proclamando como preliminar, a nulidade da autuação por falta de descrição dos fatos e por violação dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade.

Aponta como motivo de ilegalidade no lançamento a informação assentada no relatório fiscal acerca da expedição do Ato Declaratório Executivo de Cancelamento da Isenção emitido em 15/07/2008, todavia com efeitos retroativos a 01/02/2000, por infração do inciso V, do artigo 55. da Lei 8.212/1991, especialmente no tocante à menção do auditor-fiscal de que nos anos de 2005 e 2007, objeto da auditoria, manteve-se a mesma situação que ensejou o cancelamento da isenção.

Segundo a impugnante a ilegalidade se configurou pela falta de descrição dos fatos "para explicitar o contexto da mesma a que se refere, o que torna impossível para a defesa refutar algo tão árido: a uma porque o Ato Cancelatório retrocedeu ao exercício de 2000, e dado que o presente AI se refere aos exercícios de 2005 a 2007, não há como comungar com a teoria que a impugnante se manteve ao longo de 5 a 7 anos agindo de forma idêntica a que fazia no exercício de 2000; a duas porque ainda se assim fosse, a auditora por dever legal deveria descrever a que fatos se referem, ao invés de lançar de forma genérica a narrativa por espelhamento, por sem subsídio fático-documental "

Corroborando com suas alegações transcreve diversas decisões relativas a cerceamento de defesa.

Ainda no campo das preliminares, diz que a autoridade fiscal impõe como condição de validade deste AIOP, existir o julgamento favorável à Fazenda do recurso interposto em razão do Ato Cancelatório da Isenção, quando diz que a sua formulação ter fim prevenir a decadência.

Aduz, no entanto que tal situação foi superada favoravelmente à entidade, porque o cancelamento deixou de existir no mundo jurídico, a partir da emissão da Lei 12.101/2009, especificamente à vista do disposto no seu artigo 32. que deu lugar à suspensão do direito à isenção, situação motivadora da perda de objeto do processo de cancelamento da isenção, porque a partir da nova legislação, para se usufruir da isenção, não existe mais necessidade de Ato Declaratório, tão pouco se perde a condição por Ato Cancelatório, bem como não há mais a competência de julgamento de tais processos pelo CARF.

Traz ainda à baila alegações no sentido de que as isenções encontram-se "resguardadas e mantidas, por advento de interposição tempestiva de recurso voluntário, ao qual foi atribuído efeito suspensivo ", com fundamento no artigo 33 do Decreto 70.235/1972 e em consequência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No mérito, diz que a questão principal da contenda é o Ato Cancelatório com base no descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991. Diz que a partir da MP 446/2008, tais exigências não são mais sustentadas. Destaca que o lançamento foi produzido tão somente em razão de discordância da RFB quanto à reforma na legislação produzida pela MP 446/2008, fato este que se depreende da referência feita pelo auditor no relatório fiscal quando diz que tal legislação não estava ainda pacificada.

Discorre amplamente sobre as questões advindas da MP446/2008 e mostra que teve seu certificado no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS deferido por força do artigo 39 desta Medida Provisória, bem como ressalta que nos termos do art. 62 da

Constituição Federal - CF são válidos os efeitos produzidos durante a vigência da referida MP, reconhecimento este proferido na NOTA DECOR/CGU nº180/2009 e despacho DECOR 079/2009- STF, conforme trechos transcritos na peça de impugnação.

Destaca ainda, que as interpretações de legislação proferidas pela Advocacia Geral da União -AGU são de observância obrigatória pela fiscalização, nos termos do art. 4 inciso X da Lei Complementar 73/1993

Especificamente sobre a violação do inciso V, do artigo 55, da Lei 8.212/1991, explica que a entidade firmou parceria com a Prefeitura de Uberlândia desde 1994, com o objetivo de auxiliar na Administração das unidades de Atendimento Integrado, inexistindo a caracterização de cessão de mão de obra. Explica que a atividade exercida pela Fundação compreende além da gestão dos recursos humanos necessários à administração das receitas, das despesas, dos imóveis, dos medicamentos, realiza quaisquer outras atividades "que permitam disponibilizar de forma ininterrupta, universal e igualitária, a toda a população da área de abrangência, serviços de saúde de forma totalmente gratuita".

Aduz que a parceria foi encerrada de direito em 31/12/2001, todavia permaneceu vigente por renovação automática, em face da falta de pagamento das rescisões e encargos decorrentes do fim da parceria. Diz ainda que por interferência do Ministério Público Estadual foi firmado termo de ajustamento de conduta em 30/04/2002, com vistas a evitar solução de continuidade dos serviços de saúde municipal e prevenir prejuízos à existência da Fundação revitalizou-se a parceria sendo firmado novo Termo em 14/05/2003.

Em seguida discorre a autuada sobre a natureza jurídica do referido Termo de Parceria concluindo que "os partícipes atuam sob regime de cooperação, ou seja, os partícipes possuem interesses recíprocos" sendo, portanto, inaceitável equipará-lo como um contrato. Defende a tese de que a natureza jurídica da avença configura-se como "convênio", razão pela qual a receita auferida por sua execução "não integra a receita da entidade, já que os recursos repassados não são de forma alguma contraprestação ou pagamento como ocorre nos contratos".

Diz, ainda, "a aplicação dos recursos do Termo de Parceria não é considerada pela entidade como gratuidade concedida já que não se trata de sacrifício econômico da entidade e sim de fomento de atividade de interesse público por meio de entidade privada em regime de cooperação".

Afirma que utilizou os recursos decorrentes da isenção patronal tendo por objetivo ampliar sua atividade assistencial. Como prova do alegado mostra às fls. 247, parte do Demonstrativo de Aplicação dos Recursos recebidos no período de 01/2006 a 12/2006. Rebate as conclusões da fiscalização quanto à irregularidade de aplicação da gratuidade apresentando às fls 251, planilha indicando que a utilização das verbas entendidas como para fins de gratuidade superaram os 20% exigidos no inciso VI do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Continua sua defesa alegando ilegalidade no lançamento fiscal, pois diz que à época do fato gerador cumpria cumulativamente todos os requisitos da legislação vigente, pois teve o seu certificado deferido por força do art. 39 da MP 446/2008.

Mesmo sustentando ser improcedente o lançamento, para se resguardar aponta às fls. 255/260 divergências nas bases de cálculo, bem como às fls. 261/263 apresenta demonstrativo com vistas a mostrar ter havido cobrança indevida com relação aos contribuintes individuais, pois considera a existência de contribuições cobradas no levantamento, já pagas em época própria. Fundamentando suas alegações, acosta aos autos vasta documentação, contendo cópia de GPS e demonstrativos das diferenças.

Contesta, ainda, o emprego da taxa SELIC por ilegalidade, o valor da multa, considerando-a confiscatória. a fixação dos juros, os quais diz que devem observar o limite de 12% ao ano e sobre estes temas colaciona vasta jurisprudência administrativa e judicial.

Afirma estar correta a utilização pela entidade do código FPAS 639 e por fim pede a realização de perícia nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72, incluindo na peça impugnatória a formulação dos quesitos sobre aspectos que julga necessitar de apreciação, bem como a indicação do perito.

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. 1244/1247, nos seguintes termos:

Todavia, na contestação, especificamente às fls. 255 a 263, a impugnante indica diferenças no montante das bases de cálculo apuradas pela fiscalização e acusa a existência de contribuições cobradas no levantamento, já pagas em época própria. Fundamentando suas alegações, acosta aos autos vasta documentação, contendo cópia de GPS e demonstrativos das diferenças.

Registre-se que a empresa não apontou, de forma individualizada, os motivos das diferenças nas bases de cálculo, o que permitiria, a princípio, inviabilizar suas ponderações, além do mais em muitas competências vê-se que os valores são bastante inexpressivos, podendo decorrer de arredondamentos de cálculo, no entanto, há exceções, também, pondera-se que diante da falta, nos autos, do Relatório de Lançamento- RL, indicativo individualizado dos fatos geradores, considerando o significativo valor demandado, entende esta relatora ser necessária e prudente a manifestação da autoridade lançadora, a fim de prestar esclarecimentos para dirimir qualquer equívoco e servir de apoio para as contra-razões.

Em resposta, a fiscalização apresentou informação fiscal de fls. 1248/1250, informando o que segue:

1 - Ao contrário do que a Fundação alega em sua defesa, a apuração do débito foi feita de forma muito criteriosa e com todo o cuidado possível para evitar erros. Realizamos o batimento GFIP versus F. de Pagamentos, mês a mês, estabelecimento por estabelecimento e segurado por segurado. Neste procedimento encontramos diversas divergências de remuneração entre folha e GFIP, assim emitimos o Termo de Intimação Fiscal, de 21/06/2010, Doc de fl. 149, onde informamos que confrontamos GFIP e Folha de Pagamentos da empresa e verificamos diversos tipos de divergência, tais como pessoas incluídas na folha e fora da GFIP, ou o contrário, incluídas na GFIP e fora da folha, bem como diversos outros casos com divergências de remunerações entre folha e GFIP. Entregamos planilhas em CD para a Fundação, com todas as divergências encontradas, para que a mesma esclarecesse as razões das divergências, informasse os valores corretos e refizesse o arquivo Manad, se fosse o caso.

2 - O arquivo Manad foi refeito, mas mesmo assim muitas divergências persistiram, de forma que não foi possível apurar o débito utilizando apenas a folha de pagamentos da empresa. O Sr. Stefano Martins, funcionário da fundação, pesquisou as remunerações diretamente da ficha financeira de cada segurado e me devolveu as planilhas que eu havia disponibilizado para a Fundação, com uma coluna a mais, com as remunerações consideradas corretas pela Fundação. Utilizamos as informações fornecidas pelo Sr. Stefano, contidas na coluna acrescentada pela Fundação, para apuração do débito, nestes

casos em que constamos as divergências. Cópia dos e-mails enviados pelo Sr. Stefano, bem como das 4 planilhas que ele me retornou foram anexadas a esta informação. Como se pode ver nas planilhas anexadas, em algumas situações a Fundação informa como correto o valor da folha, em outras o valor informado em GFIP, e em outras, um terceiro valor, diferente da folha e da GFIP.

3 - Agora, novamente, diante da defesa apresentada pela Fundação, conferimos os valores das remunerações que utilizamos para apuração do débito e concluímos que a apuração observou os valores constantes nas folhas de pagamentos e nas GFIP quando estas não apresentaram divergências entre si, e as informações contidas na coluna acrescentada pelo Sr. Stefano, quando as informações eram divergentes.

4 - Aparentemente a Fundação utilizou sua folha de pagamentos como fonte para comparar as suas bases de cálculo com aquelas que apuramos, daí a constatação das divergências, mas conforme exposto acima, as folhas de pagamentos não estão totalmente corretas, logo entendemos que não são as bases de cálculo apuradas no débito que necessitam ser revisadas.

Lembramos ainda que, durante a auditoria recomendamos à Fundação que refizesse as GFIP para correção das remunerações dos segurados. Contudo, para que não reste nenhuma dúvida, estamos disponibilizando em CD 3 planilhas, uma para cada ano, com as remunerações de cada segurado, mês a mês, incluídas nas bases de cálculos apuradas. Assim, caso a Fundação discorde de alguma remuneração poderá apontar cada divergência individualmente.

5 - No que se refere às guias de pagamento com as contribuições dos segurados contribuintes individuais anexadas ao processo, o que ocorre é o seguinte:

Quando um segurado contribuinte individual presta serviços numa entidade beneficente, com isenção de contribuição previdenciária, a entidade deve descontar e recolher os 20% da contribuição devida pelo segurado.

Quando este mesmo segurado presta serviços numa empresa normal, sem isenção, a empresa deve descontar 11% de contribuição do segurado e recolher estes 11%, mais a sua contribuição patronal de 20%.

No caso da Fundação, ela se entende com isenção de contribuição, então ela desconta e recolhe os 20% dos segurados. E é esta contribuição que está incluída nas guias anexadas ao processo.

Ocorre que, a contribuição apurada no Auto de Infração não é esta. É a contribuição patronal de 20%. Daí porque os valores recolhidos não foram abatidos do débito apurado.

Caso o débito seja mantido, a contribuição do segurado contribuinte individual deve ser reduzida de 20% para 11%. E neste caso é o segurado que terá direito à restituição dos 9% retidos a maior e não a Fundação.

Anexamos a esta informação cópia de alguns recibos de pagamentos de autônomos com o desconto de contribuição previdenciária de 20%.

Diante do exposto entendemos que o débito apurado está correto e não deve ser objeto de retificações.

Devidamente intimado em 01/04/2011 (fl. 1310), para se manifestar sobre a diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação, em 02/05/2011, às fls. 1313/1331, alegando, em síntese, o que consta abaixo colacionado do relatório da DRJ:

Como preliminar apegase à referência feita no Despacho de solicitação de diligência quanto à falta de emissão dos anexos RL, RDA e RADA arguindo que os relatórios originalmente apresentados não albergavam todas as condições necessárias para que a Impugnante pudesse se defender. Na oportunidade colaciona decisões administrativas correlatas à falta dos anexos elucidativos do lançamento e defende a tese da insuficiência de comprovação das bases de cálculo utilizada, “vez que elas deveriam estar discriminadas no Relatório de Lançamento”, fato que motiva a improcedência do lançamento, eis que também não foi confeccionado na fase de diligência.

No mérito reafirma que as bases de cálculo não coadunam com a realidade fática, diz que conferiu as planilhas encaminhadas pela fiscalização tendo apurado diferenças consolidadas no total anual de R\$59.972,09 para 2005; R\$199.539,72 pra 2006 e R\$234.327,56 para 2007.

Informa que imprimiu todas as planilhas e as anexou aos autos (fls. 1274/3515), bem como serem corretos e irrefutáveis as remunerações contidas nas folhas de pagamento, considerando ser a folha de pagamento “documento legal e de emissão obrigatória para efeitos de fiscalização trabalhista e previdenciária, conforme preconiza o art. 225 do Decreto 3048/1999, sendo totalmente válida a sua utilização como parâmetros para computo da Base de Cálculo de lançamentos das contribuições patronais”.

Sobre os recolhimentos relativos aos contribuintes individuais mantém a mesma alegação quanto à existência de recolhimentos já quitados pela impugnante, não considerados pela Fiscalização, no montante de R\$5.790.06.

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. 3602/3624 - PDF parte 2 págs. 483/505):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2007

DEBCAD - 37.266.253-6

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

No âmbito do lançamento por homologação, o prazo para constituir de ofício o crédito tributário relativo a eventuais diferenças encontradas pelo Fisco deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do CTN.

PEDIDO DE NULIDADE. INDEFERIMENTO.

Ausente a demonstração de omissão de elemento ou requisito essencial à formação jurídica do ato, seja referente à sua forma ou a sua substância, não há que se proclamar a nulidade do Auto de Infração.

CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste cerceamento de defesa quando os fatos geradores das contribuições e os dispositivos legais que amparam o lançamento encontram-se discriminados no Relatório Fiscal e seus Anexos, possibilitando ao impugnante identificar, com precisão, os valores apurados e, assim, permitindo-lhe o exercício do pleno direito de defesa.

CUSTEIO.CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. ENTIDADES FILANTRÓPICAS. ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. EXIGIBILIDADE. NATUREZA DA LEI REGULAMENTADORA.

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais.

A empresa quando utiliza serviços de contribuintes individuais possui a obrigação legal de recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título a esses segurados.

Inexiste direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a isenção/imunidade da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, prevista no art. 195, § 1º da Constituição Federal, tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação superveniente.

A concessão da isenção não é autorizada de forma automática. A observância aos requisitos legais que ensejam a concessão do benefício de isenção das contribuições previdenciárias patronais depende da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.

Não cabe à instância administrativa manifestar-se acerca das alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade apresentadas na impugnação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na ocasião, a DRJ entendeu pela exclusão, de ofício, das contribuições até a competência 09/2005, em face da decadência com base no art. 150, §4º, do CTN, pois *“considerando-se os recolhimentos efetuados no conta corrente da impugnante em todo o período lançado, resta preenchido o requisito de pagamento antecipado necessário a que se aplique o dispositivo em comento”* (fl. 6311 – pág 492 do PDF parte 2).

Em face da referida decisão, foi interposto Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 12/07/2011, conforme AR de fl. 3719 (PDF parte 2 pág. 600), e apresentou recurso voluntário de fls. 3720/3816 (PDF parte 2 págs. 601/697) em 11/08/2011, requerendo o que segue abaixo (conforme trecho extraído da resolução proferida pelo CARF que analisou o referido recurso e resumiu da seguinte forma):

1. A ilegalidade se configurou pela falta de descrição dos fatos "para explicitar o contexto da mesmice a que se refere, o que torna impossível para a defesa refutar algo tão árido: a uma porque o Ato Cancelatório retrocedeu ao exercício de 2000, e dado que o presente AI se refere aos exercícios de 2005 a 2007, não há como comungar com a teoria que a impugnante se manteve ao longo de 5 a 7 anos agindo de forma idêntica a que fazia no exercício de 2000; a duas porque ainda se assim fosse, a auditora por dever legal deveria descrever a que fatos se referem, ao invés de lançar de forma genérica a

narrativa por espelhamento, por sem subsídio fático documental " Corroborando com suas alegações transcreve diversas decisões relativas a cerceamento de defesa.

2. Ainda no campo das preliminares, diz que a autoridade fiscal impõe como condição de validade deste AIOP, existir o julgamento favorável à Fazenda do recurso. Foi exarada nova Decisão, fls. 329 a 349, considerando inexatidão material quanto ao número de DEBCAD, constante do acórdão, bem como o valor do débito lançado, posto que fez constar numeração de outro AI lavrado durante o mesmo procedimento, porém não ocorrendo alteração do julgamento quanto ao mérito da questão.

3. interposto em razão do Ato Cancelatório da Isenção, quando diz que a sua formulação ter fim prevenir a decadência.

4. Aduz, no entanto que tal situação foi superada favoravelmente à entidade, porque o cancelamento deixou de existir no mundo jurídico, a partir da emissão da Lei 12.101/2009, especificamente à vista do disposto no seu artigo 32. que deu lugar à suspensão do direito à isenção, situação motivadora da perda de objeto do processo de cancelamento da isenção, porque a partir da nova legislação, para se usufruir da isenção, não existe mais necessidade de Ato Declaratório, tão pouco se perde a condição por Ato Cancelatório, bem como não há mais a competência de julgamento de tais processos pelo CARF.

5. Traz ainda à baila alegações no sentido de que as isenções encontram-se "**resguardadas e mantidas**, por advento de interposição tempestiva de recurso voluntário, ao qual foi **atribuído efeito suspensivo** ", com fundamento no artigo 33 do Decreto 70.235/1972 e em consequência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

6. No mérito, diz que a questão principal da contenda é o Ato Cancelatório com base no descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991. Diz que a partir da MP 446/2008, tais exigências não são mais sustentadas. Destaca que o lançamento foi produzido tão somente em razão de discordância da RFB quanto à reforma na legislação produzida pela MP 446/2008, fato este que se depreende da referência feita pelo auditor no relatório fiscal quando diz que tal legislação não estava ainda pacificada.

7. Discorre amplamente sobre as questões advindas da MP446/2008 e mostra que teve seu certificado no Conselho Nacional de Assistência Social CNAS deferido por força do artigo 39 desta Medida Provisória, bem como ressalta que nos termos do art. 62 da Constituição Federal CF são válidos os efeitos produzidos durante a vigência da referida MP, reconhecimento este proferido na NOTA DECOR/CGU nº180/2009 e despacho DECOR 079/2009STF, conforme trechos transcritos na peça de impugnação.

8. Destaca ainda, que as interpretações de legislação proferidas pela Advocacia Geral da União AGU são de observância obrigatória pela fiscalização, nos termos do art. 4 inciso X da Lei Complementar 73/1993. Especificamente sobre a violação do inciso V, do artigo 55, da Lei 8.212/1991, explica que a entidade firmou parceria com a Prefeitura de Uberlândia desde 1994, com o objetivo de auxiliar na Administração das unidades de Atendimento Integrado, inexistindo a caracterização de cessão de mão de obra. Explica que a atividade exercida pela Fundação compreende além da gestão dos recursos humanos necessários à administração das receitas, das despesas, dos imóveis, dos medicamentos, realiza quaisquer outras atividades "que permitam disponibilizar de forma ininterrupta, universal e igualitária, a toda a população da área de abrangência, serviços de saúde de forma totalmente gratuita ".

9. Aduz que a parceria foi encerrada de direito em 31/12/2001, todavia permaneceu vigente por renovação automática, em face da falta de pagamento das rescisões e encargos decorrentes do fim da parceria. Diz ainda que por interferência do Ministério Público Estadual foi firmado termo de ajustamento de conduta em 30/04/2002, com vistas a evitar solução de continuidade dos serviços de saúde municipal e prevenir

prejuízos à existência da Fundação revitalizou-se a parceria sendo firmado novo Termo em 14/05/2003.

10. Em seguida discorre a autuada sobre a natureza jurídica do referido Té de Parceria concluindo que "os partícipes atuam sob regime de cooperação, ou seja, os partícipes possuem interesses recíprocos" sendo, portanto, inaceitável equipará-lo como um contrato. Defende a tese de que a natureza jurídica da avença configura-se como "convênio", razão pela qual a receita auferida por sua execução "não integra a receita da entidade, já que os recursos repassados não são de forma alguma contraprestação ou pagamento como ocorre nos contratos".

11. Diz, ainda, "a aplicação dos recursos do Termo de Parceria não é considerada pela entidade como gratuidade concedida já que não se trata de sacrifício econômico da entidade e sim de fomento de atividade de interesse público por meio de entidade privada em regime de cooperação".

12. Afirmar que utilizou os recursos decorrentes da isenção patronal tendo por objetivo ampliar sua atividade assistencial. Como prova do alegado mostra às fls. 247, parte do Demonstrativo de Aplicação dos Recursos recebidos no período de 01/2006 a 12/2006. Rebate as conclusões da fiscalização quanto à irregularidade de aplicação da gratuidade apresentando às fls 251, planilha indicando que a utilização das verbas entendidas como para fins de gratuidade superaram os 2 0% exigidos no inciso VI do art. 55 da Lei 8.212/1991.

13. Continua sua defesa alegando ilegalidade no lançamento fiscal, pois diz que à época do fato gerador cumpria cumulativamente todos os requisitos da legislação vigente, pois teve o seu certificado deferido por força do art. 39 da MP 446/2008.

14. Mesmo sustentando ser improcedente o lançamento, para se resguardar aponta às fls. 255/260 divergências nas bases de cálculo, bem como às fls. 261/263 apresenta demonstrativo com vistas a mostrar ter havido cobrança indevida com relação aos contribuintes individuais, pois considera a existência de contribuições cobradas no levantamento, já pagas em época própria. Fundamentando suas alegações, acosta aos autos vasta documentação, contendo cópia de GPS e demonstrativos das diferenças.

15. Contesta, ainda, o emprego da taxa SELIC por ilegalidade, o valor da multa, considerando-a confiscatória. a fixação dos juros, os quais diz que devem observar o limite de 12% ao ano e sobre estes temas colaciona vasta jurisprudência administrativa e judicial.

16. Afirmar estar correta a utilização pela entidade do código FPAS 639 e por fim pede a realização de perícia nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72, incluindo na peça impugnatória a formulação dos quesitos sobre aspectos que julga necessitar de apreciação, bem como a indicação do perito.

17. Como na contestação, especificamente às fls. 255 a 263, a impugnante indica diferenças no montante das bases de cálculo apuradas pela fiscalização e acusa a existência de cobranças indevidas, considerando ainda a falta de emissão dos anexos Relatório de Lançamentos RL, Relatório de Documentos Apresentados RDA e Relatório de Apropriação dos Documentos Apresentados RADA, que, pudessem por ventura, permitir sem necessidade de outros esclarecimentos a formalização dos argumentos de discordância dos elementos apontados na contestação, entendeu esta relatora, conforme Despacho nº 29 de 04/02/2011, de fls. 1159/1160v ser necessário e prudente baixar o processo em diligência, com vistas à manifestação da autoridade lançadora, para dirimir qualquer equívoco.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, o CARF, por meio da Resolução nº 2401-000.252 (fls. 3867/3878 (PDF parte 2 págs. 748/759), entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Conforme exposto, entendo que não há que se falar em efeito suspensivo, mas de outra forma, entendo que o lançamento em questão encontra-se diretamente relacionado ao mérito do Ato Cancelatório uma vez que é esse procedimento que identificou o descumprimento dos requisitos, sejam eles os art. 55, II e V da lei 8212/91, que determinou o cancelamento da isenção.

DA PENDÊNCIA DE JULGAMENTO QUANTO AO ATO CANCELATÓRIO.

(...)

Primeiramente, convém destacar que o AI de obrigação Principal em questão, encontra-se diretamente vinculado ao Ato Declaratório mencionado no corpo do relatório fiscal, que declarou o cancelamento da isenção da Fundação Maçonica Manoel do Santos, considerando que todos os fatos geradores aqui apurados referem-se a parcela patronal não recolhida, posto que o recorrente considera inexigíveis ditas contribuições, face a sua condição de isenta.

Contudo, não houve o encaminhamento conjunto dos AI lavrados para constituição do crédito acerca da parcela patronal e destinada a terceiros e o referido Ato Declaratório de Cancelamento de Isenção para que os mesmos fossem julgados em conjunto, ou mesmo não se identificou nos autos o resultado final a respeito dos mesmos, já que em sua defesa o recorrente entende que o ato cancelatório perdeu o objeto, considerando que o CARF estará impedido de julgá-lo, face o disposto na lei 12.101/2009.

Não fosse apenas esse o obstáculo, o Decreto nº 7.237, de 20/07/2010, que regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências, prevê em suas disposições transitórias que os PEDIDOS DE ISENÇÃO e os ATOS CANCELATÓRIOS DE ISENÇÃO não definitivamente julgados sejam encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, nos seguintes termos:

(...)

Assim, apesar de não ter sido identificado no relatório fiscal, nem mesmo na impugnação ou recurso o número do processo referente ao Ato Cancelatório, em pesquisa no banco de dados do CARF pelo CNPJ identificou-se que o processo cujo assunto determina “ISENÇÃO” foi distribuída a Conselheira Liege Lacroix da 3ª Câmara de Julgamento desta 2ª sessão, tendo a mesma em obediência aos normativos que tratam da matéria encaminhado o processo à origem para que seja apreciado o direito da entidade à isenção.

Dessa forma, este auto de infração deve ser encaminhado à origem, para que seja apensado ao processo referente ao Ato Cancelatório, tendo em vista que a reapreciação da isenção da entidade à luz da nova lei, produzirá efeitos diretos no processo que ora se julga.

Do sobrestamento do feito

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. 3885 (PDF parte 2 pág. 766), foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Conforme detalhado em informação de fls. 3890/3892 (PDF parte 2 págs. 768/770), *“tanto este processo e apensos 10970.000734/2010-55, 10970.000735/2010-08 e 10970.000736/2010-44, quanto o processo 10970.000684/2008-91 e apenso 10970.000685/2008-36, 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 do 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.

Com isso, todos os citados processos foram retirados do sobrestamento e disponibilizados para julgamento, conforme DESPACHO DE DEVOLUÇÃO acostado aos processos vinculados ao presente (como, por exemplo, às fls. 2339/2340 do processo nº 10970.720019/2013/85, e às fls. 1656/1657 do processo nº 10970.000684/2008-91).

Mencionado DESPACHO DE DEVOLUÇÃO dispõe que, 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.

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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Em face do acórdão proferido pela DRJ em Juízo de Fora/MG houve Recurso de Ofício, uma vez que foi reconhecida exclusão parcial do crédito tributário em razão da decadência (contribuições até a competência 09/2005), com base no art. 150, §4 do CTN. Neste sentido, o acórdão de primeira instância retificou o débito de R\$ 48.140.292,37 para R\$ 38.398.252,05 (em valores totais, contemplando principal, multa e juros).

Preliminarmente, devo apontar que o recurso de ofício preenche condições de admissibilidade, posto que, atinge o valor de alçada, hoje fixado em R\$ 2.500.000,00 pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, tendo em vista que decisão exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total de R\$ 6.394.853,85 (R\$ 5.157.140,22 + R\$ 1.237.713,63, respectivamente), conforme fl. 3715 (PDF 2 pág. 596).

Decadência parcial

Quanto à decadência, discussão do Recurso de Ofício em questão, creio que deve ser reformada a decisão recorrida.

Isto porque, 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 incoorre, 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.

No presente caso, todos os fatos geradores apurados se referem à contribuição patronal não recolhida, posto que a RECORRENTE considera inexigíveis tais contribuições por ter se considerado entidade beneficente. No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora informa que, no período fiscalizado, a RECORRENTE recolheu "*apenas as contribuições descontadas dos segurados empregados e dos contribuintes individuais*" (fl. 172).

Apesar da decisão recorrida entender que restou preenchido o requisito do pagamento antecipado por considerar "*os recolhimentos efetuados no conta corrente da impugnante em todo o período lançado*" (fl. 3611), 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. Isto fica claro na manifestação da autoridade lançadora quando da resposta à diligência solicitada pela DRJ (fl. 1249):

No caso da Fundação, ela se entende com isenção de contribuição, então ela desconta e recolhe os 20% dos segurados. E é esta contribuição que está incluída nas guias anexadas ao processo.

Ocorre que, a contribuição apurada no Auto de Infração não é esta. É a contribuição patronal de 20%. Daí porque os valores recolhidos não foram abatidos do débito apurado.

(destaques no original)

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.

Ademais, é inaplicável ao presente caso a Súmula CARF 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 01/2005 a 12/2007, com ciência da RECORRENTE em 14/10/2010. Portanto, não estão fulminados pela decadência as referidas competências, posto que o prazo decadencial em relação à competência mais remota (01/2005) foi o dia 01/01/2006, e o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia 31/12/2010.

Portanto, conheço o recurso de ofício interposto para dar-lhe provimento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

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 processo nº 10970.000684/2008-91, de minha relatoria e, portanto, objeto de apreciação conjunta nesta mesma sessão de julgamento.

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 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 concluiu (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

Alegação de Perda do Objeto do Ato Cancelatório e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Conforme exposto na Resolução nº 2401-000.252 (fls. 3867/3878) e a própria decisão recorrida, 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 INTERRUPTÃO. 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.

Neste ponto, utilizo as razões expostas pela autoridade julgadora de primeira instância (fls. 3616/3618):

Não há suporte legal para que se confira interpretação aos "efeitos suspensivos" que vá além da impossibilidade de exigência imediata das contribuições previdenciárias de que se cuida. Nesse cenário, cabe ao fisco proceder à constituição do crédito tributário respectivo, suspendendo, contudo, a sua exigibilidade. Trata-se de hipótese contemplada no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. E medida de preservação do interesse público.

Aliás, este foi o principal elemento de sustentação do lançamento, como se depreende dos termos do relatório fiscal.

Registre-se que sobre este aspecto, agiu a fiscalização em consonância com recomendação feita pela PGFN-CAT nº 2685, de dezembro de 2009, onde analisou a situação das entidades com processos em tramitação no CNAS, que tiveram o certificado concedido pela MP nº 446 de 2008, mas que continuavam a descumprir outros requisitos para serem beneficiárias da isenção.

O Procurador arrematou a questão com a seguinte orientação:

(...)

Deste parecer, inclusive, para esclarecer a questão relativa à vigência dos atos praticados sob a égide da MP 446 de 2008 é importante destacar os seguintes trechos, in verbis:

(...)

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:

(...)

De todo o exposto depreende-se ser regular o procedimento adotado pela fiscalização de lançar o crédito tributário para prevenir a decadência, devendo atentar-se, no entanto, os

setores competentes sobre a suspensão da cobrança enquanto pendente de solução a questão relativa ao cancelamento da isenção.

(destaques no original)

Portanto, não procede a tese da contribuinte de que, em razão das alterações legislativas promovidas pela Lei nº 12.101/2009, o procedimento envolvendo o Ato Cancelatório de Isenção teria perdido objeto pois a nova legislação passou a prever a suspensão do direito à isenção. Desta forma, alegou que o CARF não poderia convalidar o lançamento com base no Ato Cancelatório, por este não mais fazer parte do universo jurídico.

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.

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, com vistas a prevenir a decadência. Isto porque a apresentação de recurso não tem o condão de impedir o lançamento tributário, mas tão-somente de suspender a exigibilidade, de imediato, das contribuições para a Seguridade Social em questão.

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.

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

Nulidade do auto de infração

A RECORRENTE pleiteia a nulidade do auto de infração pois o relatório fiscal não promoveu a correta descrição do fato, como determina o art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72. Na ocasião, alega que a autoridade fiscal apenas embasou o lançamento no fato de que, em relação ao período fiscalizado (2005 a 2007), manteve-se a mesma situação que ensejou o Ato de Cancelamento da Isenção, lavrado em 15/07/2008, mas com efeitos a partir de 01/02/2000.

Desta forma, a RECORRENTE alega que houve cerceamento do seu direito de defesa, pois a autoridade fiscal “*não descreveu os fatos para explicitar o contexto da mesma a que se refere*”.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, e não relatados de forma genérica.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CAREF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

No caso, entendo que não merece prosperar o argumento da RECORRENTE.

Ao contrário do que quer fazer crer a RECORRENTE, o Ato Cancelatório não englobou um período específico e limitado (ou seja, seus efeitos não foram válidos da competência x até a competência y, por exemplo). Ao contrário: seus efeitos são válidos a partir de 01/02/2000 sem “prazo de validade”.

Isto significa que o benefício da isenção das contribuições previdenciárias – então cancelado – somente poderia ser retomado pela contribuinte em razão da reforma do Ato Cancelatório, o que não ocorreu até o lançamento do crédito tributário (nem até o presente momento); ou ainda numa eventual nova concessão do benefício fiscal posterior ao ato de cancelamento, hipótese em que o “novo” benefício somente poderia ser cancelado mediante a expedição de um novo ato cancelatório específico.

No entanto, essa eventual nova isenção demandaria, também, um novo pedido neste sentido da contribuinte ao INSS, conforme previa o art. 55, §1º, da Lei nº 82.212/91 (vigente à época dos fatos):

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

(...)

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

O quadro elaborado à fl. 1225 do processo nº 10675.000658/2008-06 (já colacionado acima), esclarece que não mais passou a ser necessário o pedido de isenção apenas no período de 11/2008 a 01/2009 (em razão da MP 446/2008) e a partir do período de 11/2009 (em razão da Lei nº 12.101/2009). Nas demais competências (até 10/2008 e de 02/2009 a 10/2009), vigorou a Lei nº 8.212/91, a qual previa a exigência do pedido de isenção.

Como o presente caso envolve as competências de 01/2005 a 12/2007, era necessário que a contribuinte requeresse a isenção, e não há notícias de que tal benefício foi novamente pleiteado.

Oportuno mencionar que o fato da contribuinte possuir CEBAS no período objeto do lançamento (eis que o mesmo foi renovado com base no art. 37 da MP 446/2008), não influencia no lançamento pois, conforme já retro mencionado ao citar o trecho da decisão recorrida que tratava do Parecer PGFN-CAT nº 2685, de dezembro de 2009, *“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, como afirmou a autoridade lançadora, a situação que ensejou o cancelamento da isenção manteve-se até a época das competências objeto do presente lançamento.

Ou seja, os motivos que ensejaram o presente lançamento são os mesmos que embasaram o cancelamento da isenção e encontravam-se devidamente descritos na Informação Fiscal emitida em 29/08/2007 (fls. 1/7 do processo nº 10675.000658/2008-06).

Desta forma, atesta-se que a contribuinte tinha plena ciência dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, de modo que não merece prosperar o argumento de cerceamento do seu direito de defesa.

MÉRITO

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 identifico qualquer mácula que justifique a alteração do lançamento ou da decisão recorrida.

Portanto, conclui-se 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 8.212/91, 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 espraia 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 autuação 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, analisaremos 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.

Da Cessão de Mão De Obra

No presente caso, observa-se que uma das principais razões que levou a desconsideração da entidade foi relacionada a ocorrência de cessão de mão de obra na prestação dos serviços de saúde. Isto porque a fiscalização constatou que o Termo de Parceria firmado com a Prefeitura Municipal de Uberlândia, 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, tratava-se, na realidade, de uma cessão de mão de obra (fl. 1202 do processo nº 10675.000658/2008-06):

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.

Assim, para a fiscalização, é incompatível a atividade de cessão de mão-de-obra com uma entidade beneficente de assistência social. Reforçou o seu argumento com a constatação de que a Prefeitura de Uberlândia promoveu a retenção de 11% do valor da nota fiscal de prestação de serviços e recolhimento em favor da cedente (a FMMS), nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, revelando que a verdadeira natureza da parceria era de uma prestação de serviços mediante cessão de mão de obra. Neste ponto, argumentou 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.

Cumprе ressaltar que esta vedação aplicada pela autoridade fiscal teve como fundamento o Parecer nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social.

Ora, numa primeira análise, tomando como base o entendimento do STF, que nem mesmo a Lei ordinária pode estabelecer requisitos determinando o que se entende como “modo beneficente de atuação”, sendo tal matéria de competência exclusiva da lei complementar, poderia se concluir que seria vedado ao Poder Executivo tê-lo feito através de Parecer aprovado pelo Ministro da Previdência Social.

Contudo, o ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence, ferindo princípios correspondentes ao livre mercado concorrencial, como bem exposto pela autoridade fiscal no trecho antes transcrito.

Ou seja, retirar a tributação da remuneração paga a estes empregados cedidos à Prefeitura de Uberlândia seria favorecê-la ao arrepio de qualquer norma isentiva, pois não é o Município quem deveria ser o beneficiário da imunidade das contribuições previdenciárias, mas sim a FMMS.

Neste sentido, veja-se o entendimento exarado pelo PARECER/CJ Nº 3.272:

"PARECER/CJ Nº 3.272 - DOU DE 21/07/2004 (...)

33. Convém elucidar que este objetivo da assistência social - integração ao mercado de trabalho - pode assumir outras formas de realização, mas é certo que a cessão de mão-de-obra não configura, em nenhuma hipótese, a promoção de integração ao mercado de trabalho. Mesmo nas hipóteses em que a entidade ensina a pessoa uma determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade. (grifos da SCI nº 10/2015)

(...)

35. Ante o exposto até aqui, conclui-se que a cessão onerosa de mão-de-obra não caracteriza, em nenhuma hipótese, atividade assistencial para o fim de obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social. Pelo contrário, é a isenção das contribuições para a seguridade social que atrai as empresas tomadoras de serviços a contratar com as entidades beneficentes, em prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização de serviços que pagam contribuição para a seguridade social e não podem oferecer o mesmo preço, o que subverte a finalidade da regra de isenção, que é estimular a realização de assistência social pelos particulares.

36. No fim, quem se beneficia da isenção previdenciária, com a prática de cessão de mão-de-obra por entidades beneficentes de assistência social, é a empresa tomadora de serviços, que contrata a cessão a preços menores, e não o público alvo da assistência social. Nesse sentido, a cessão onerosa de mão-de-obra, por parte das entidades isentas de contribuição para a seguridade social, deve ser encarada com mais restrição até do que outras atividades lucrativas que estas entidades venham a realizar, uma vez que o verdadeiro beneficiado nesta operação é a empresa tomadora de serviços, que nada tem de assistencial.

(...)

40. Da exposição acima resulta que as entidades que realizam cessão remunerada de mão-de-obra não podem, em regra, serem consideradas beneficentes de assistência social, e, portanto, não fazem jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

41. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

Neste sentido, cito recente precedente de Relatoria do Ilustre Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICO PROFISSIONAL METÓDICA. CONTRATAÇÃO DE APRENDIZES. REEMBOLSO. IMUNIDADE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço.

Não faz jus à imunidade tributária e entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não accidental.

(acórdão nº 2201-009.255, julgado em 04/10/2021)

Transcrevo, abaixo, trechos de precedentes deste CARF sobre o tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2010

(...)

IMUNIDADE COTA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXCLUSIVA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUXÍLIO SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTADO. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA.

A prestação de serviços por entidade privada, in casu, exclusiva cessão de mão-de-obra, utilizando-se da estrutura do próprio Estado, não caracteriza promoção de assistência social beneficente, nos termos do inciso III, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91 e legislação superveniente, capaz de assegurar a fruição da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, o que somente seria viável na hipótese de utilização de meios próprios da entidade, limitando-se, ainda, a cessão da mão-de-obra de maneira a não desvirtuar os seus objetivos institucionais.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão 2401-003.454, Relator Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Sessão de 19.03.2014)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. COLOCAÇÃO DE TRABALHADORES À DISPOSIÇÃO DO CONTRATANTE. NECESSIDADE PERMANENTE, CARACTERIZAÇÃO.

A colocação de trabalhadores à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros por ele designados, para execução de atividades que se constituam em necessidade permanente do tomador, é suficiente para caracterizar a ocorrência de cessão de mão-de-obra, independentemente do fato dos obreiros terem estado subordinados ao contratante.

ENTIDADES ISENTAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA EM CARÁTER HABITUAL. TRABALHADORES CEDIDOS EM NÚMERO SIGNIFICATIVO. DESVIO DE FINALIDADE. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

Caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com isenção das contribuições sociais a prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, mormente quando o quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão-de-obra representa percentual significativo do total de empregados da entidade isenta.

(...)

Recurso Voluntário Negado (Acórdão 2401-003.082, Relator Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, Sessão de 19.06.2013)

Neste sentido, é preciso avaliar se a atividade desenvolvida pela entidade que se declara beneficente de assistência social é, efetivamente, voltada a cumprir os objetivos institucionais delineados pela Constituição. Tendo isto em mente, é inadmissível que uma entidade (que se declara filantrópica) deixe de atuar neste campo da assistência social para ter como foco principal e habitual a atividade empresarial de cessão remunerada de mão-de-obra.

Sobretudo quando tal cessão é para o Estado/Município, que se aproveita de uma mão-de-obra mais barata (visto que isenta da incidência das contribuições sociais) para promover

um serviço obrigatório, nos termos do art. 23, II¹, da Constituição, pois é inerente ao Município a prestação da assistência à saúde à população (competência comum). Nestes termos, não há o cumprimento de qualquer assistência social por parte da entidade, pois, no final das contas, finda com o Poder Público gozando de um benefício fiscal, sem qualquer contrapartida, para prestar um serviço que já era obrigado a prestar.

Portanto, por razões lógicas, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. Nestes termos, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao considerar a habitual cessão de mão de obra como causa impeditiva para o gozo da imunidade.

Ademais, no presente caso, a fiscalização alegou que a atividade de cessão de mão de obra foi utilizada como um mecanismo para viabilizar a “retirada” de recursos da FMMS em prol do Município de Uberlândia. Tal conduta, em tese, teria o condão de afastar a imunidade por não aplicação da integralidade do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, razão pela qual será abordada no tópico adiante.

Da Não Aplicação dos Recursos na Manutenção dos Objetivos da Entidade

Alega a fiscalização que um dos requisitos para manutenção da imunidade é a destinação integral de todo resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade. Contudo, a despeito desta exigência, desde 2007 que a FMMS “repassou” para o Município de Uberlândia o benefício obtido com a imunidade das contribuições previdenciárias, sem auferir qualquer vantagem com a parceria realizada.

Isto porque o Município efetuava para a entidade, até 2007, os repasses dos valores relativos à isenção, ainda que de forma parcial. Sem os repasses, o beneficiário final da isenção passou a ser, portanto, o Município de Uberlândia, em afronta ao art. 206, §6º, do Decreto nº 3.048/99, o qual estabelece que “a isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada”.

Ademais, independentemente de qualquer norma fiscal, afirmou que não pode o poder público fazer jus a tal isenção uma vez que é inerente ao Estado a prestação da assistência à saúde à população.

Assim, no entender a fiscalização, parte dos recursos da entidade não foi aplicados em prol do seu objetivo institucional, na medida em que a entidade deixou de auferir receitas que lhe eram devidas, caso não tivesse efetuado o repasse do benefício obtido com o reconhecimento da imunidade às contribuições destinadas a seguridade social.

Merece destaque os seguintes trechos extraídos do Relatório Fiscal objeto do processo nº 10970.720053/2015-11 (fls. 524/525 do mencionado processo, cujo lançamento

¹ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
(...)

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

abrange o período de 01/2010 a 12/2013 e está sob minha relatoria sendo, portanto, objeto de apreciação conjunta nesta mesma sessão de julgamento):

Conclusão: Dado que a atividade principal da Fundação Maçônica no período auditado continuou a ser a prestação de serviços na área de saúde, **e que o Município de Uberlândia não efetuou os repasses das contribuições previdenciárias patronais à Fundação, esta não obteve superávits decorrentes desta atividade que pudessem ser aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais.** As Demonstrações financeiras da Fundação mostram que as suas obrigações decorrentes dos convênios/contratos firmados com o Município, durante os exercícios de 2010 a 2012, não geraram recursos para aplicação em gratuidade.

Por outro lado, as gratuidades concedidas em Assistência Social e Bolsas de Estudo, são irrisórias se comparadas aos recursos aplicados nos convênios/contratos na área da saúde conforme quadro demonstrativo abaixo.

	2010	2011	2012	2013
Receitas	2.390.124,79	3.131.388,90	4.008.181,78	4.943.294,76
Aplicação de Recursos em Gratuidade:				
Assistência Social	920.325,77	1.675.618,06	304.704,60	641.074,81
Concessão de Bolsas a alunos da Famatrí	458.389,96	314.660,38	425.825,41	294.540,29
Obrigações com Convênios				
Recursos Recebidos da Entidade Pública Municipal	183.408.122,57	291.006.858,23	409.051.753,58	*
Aplicação dos Recursos Rec. Entidade Pública Municipal	-193.216.348,25	-302.382.485,95	-422.691.985,14	*
Resultado Operacional Recursos Recebidos Entidade Pública Municipal	-9.808.225,68	-11.375.627,72	-13.640.231,56	*
* Em virtude do TAC 60/2013 deixou de constar das Demonstrações Contábeis.				

Obs: A Fundação Maçônica contabiliza as receitas recebidas do convênio com o Município de Uberlândia como "Recursos Recebidos da Entidade Pública Municipal", nas contas de "Obrigações com Convênios", distinta das demais receitas da Fundação.

Assim, ponderou a autoridade fiscal que a entidade, na prática, teria transferido o favor fiscal à Prefeitura de Uberlândia, uma vez que esta não repassou àquela a integralidade dos valores relativos à isenção da contribuição previdenciária.

Com isso, no entender da fiscalização, haveria uma destinação indireta de recursos da FMMS para o Município, pois o acordo permitiu apenas que o município obtivesse uma mão de obra mais barata, mas sem refletir em qualquer vantagem para a FMMS.

Pois bem, sobre a vedação contida no art. 14, inciso II do CTN, merece destaque o posicionamento de Hugo de Brito Machado em sua obra Comentários ao Código Tributário (Machado, Hugo de Brito Comentários ao Código Tributário Nacional / Hugo de Brito Machado. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2015. pág 197):

A exigência, como se vê, é dupla: uma, a de aplicação integral dos recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e outra, a de que essa aplicação seja feita no País, vale dizer, no território nacional.

Quanto à primeira não existe objeção razoável. A aplicação integral dos recursos na manutenção de seus objetivos institucionais constitui uma forma de dar efetividade à ausência de finalidade lucrativa, como nós a entendemos e está colocada no Código Tributário Nacional. **Pudessem uma instituição imune aplicar recursos em outras atividades, teria como burlar a exigência de não ter fins lucrativos, porque poderia**

adquirir bens que na verdade não são necessários à realização de seus objetivos, mas são importantes para o atendimento das necessidades pessoais de seus dirigentes. (Grifou-se)

Deste trecho, é possível concluir que o intuito da norma é garantir que a maioria dos recursos da instituição sejam aplicados em atividades relacionados a sua razão de existir.

Fazendo o paralelo deste entendimento com o caso sob análise, ainda que a cessão-de-mão de obra fosse permitida, seria imperioso que tal atividade fosse desenvolvida em um contexto que possuísse relação direta com os objetivos institucionais da entidade sem fins lucrativos. Ou seja, deveria haver intrínseca relação entre o fornecimento de mão de obra e a atividade socioassistencial realizada.

A FMMS seria, por exemplo, uma entidade socioassistencial voltada para integração ao mercado de trabalho? Qual a relação entre o expressivo dispêndio efetuado com mão-de-obra e seu objeto social?

Ademais, como bem apontou a autoridade lançadora, no período em que tais repasses dos valores correspondentes às isenções eram efetuados pela Prefeitura de Uberlândia (ainda que de forma parcial), a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades, dentre as quais destacou a aquisição e reforma de imóveis e a liquidação de débito junto ao INSS, conforme quadro de fl. 1204 do processo nº 10675.000658/2008-06:

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.

Desta forma, ainda que tenha ocorrido repasse até o ano de 2006, a FMMS utilizou tal quantia para investir em seu patrimônio, o que eliminaria o caráter beneficente de assistência social pelo fato de não ter sido aplicado integralmente o recurso nos seus objetivos institucionais.

Em conclusão, como já exposto, a contribuinte, de forma preponderante, não utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, pois, com formalização de contratos/convênios de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, constatou-se que tais recursos foram empregados no cumprimento de tarefas inerentes a outras pessoas jurídicas não detentoras da referida imunidade. Esta situação viola a determinação do art. 55, V, da Lei nº 8.212/91 (o qual possui matriz legal no art. 14, II, do CTN) e, conseqüentemente, impõe a cassação da imunidade.

Portanto, considerando que houve dispêndio significativo de recursos em uma atividade não relacionada ao objetivo institucional da entidade, e pelo fato de que, na prática, a entidade transferiu o benefício fiscal à Prefeitura de Uberlândia, entendo que houve violação ao

art. 14, inciso II do CTN, circunstância que enseja o afastamento da imunidade as contribuições previdenciárias.

Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Alegação de Impossibilidade de Efetuar o Lançamento em Virtude do PAF nº 10675.000658/2008-06

Nestes tópicos recursais, a RECORRENTE novamente reclama da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e alega o cabimento e efeito suspensivo dos Recursos Voluntários, ao tempo em que alega que o Auto 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.

Tais questões já foram enfrentadas neste voto, razão pela qual reporto-me às ponderações apresentadas no tópico “*Preliminar: Alegação de Perda do Objeto do Ato Cancelatório e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*” para rejeitar o pleito da contribuinte, pois o presente lançamento decorreu do poder-dever da autoridade administrativa de efetuá-lo, em razão de sua atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN.

Ademais, cumpre reiterar que, como exposto, a exigibilidade do crédito tributário objeto do presente processo encontra-se suspensa em razão do recurso apresentado.

Da Correta Apuração da Base de Cálculo e das Contribuições dos Contribuintes Individuais

Nestes tópicos, a RECORRENTE repisou os mesmos argumentos apresentados com sua impugnação, razão pela qual adoto como razões de decidir os fundamentos da decisão recorrida (abaixo transcritos) para o indeferimento do pleito da RECORRENTE, nos termos do art. 57, §3º, do RICARF (fls. 3621):

Sobre a discordância dos valores apurados como base de cálculo, entendo impertinentes, primeiro porque não há base legal para se dar à folha de pagamento elaborada pela empresa caráter imutável como quer a impugnante. Se assim fosse, inexistiria o poder/dever de o fisco examinar documentos e escrituração contábil das empresas e, por conseguinte, apurar fatos geradores de contribuições previdenciárias não expressas nas folhas de pagamento, seja por discordância de incidência ou tão somente por falha na confecção. As divergências das bases de cálculo, também, pelas explicações e planilhas apresentadas pela fiscalização entendo estarem satisfatoriamente esclarecidas todas as questões.

Com relação à alegação da impugnante sobre a existência de recolhimentos não considerados pela fiscalização, esclareço que coaduno com a posição tomada pela fiscalização, no sentido de não serem dedutíveis, pois se a empresa não se entende como sujeita ao pagamento da parte patronal, contribuição esta inclusive objeto do presente processo, não há, por óbvio, querer que sejam, agora, considerados pagamentos como sendo desta natureza, ainda mais que, efetivamente, os recibos anexados como exemplos provam ter havido o desconto de 20%. como bem explicado pela autoridade lançadora na Informação Fiscal, transcrita no relatório.

Necessidade de perícia/diligência

Com relação à necessidade de perícia/diligência, ressalto que essa tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, principalmente quando a análise da prova apresentada demande conhecimento técnico especializado, quando o exame das provas apresentadas não possa ser realizado pelo julgador, em razão da complexidade e da necessidade de conhecimentos técnicos específicos fora do campo de conhecimento da autoridade julgadora. Destarte, nota-se que não há nenhuma circunstância ou matéria de complexidade que demande a realização da perícia pleiteada.

O fato de a autoridade fiscal ter mencionado eventos relacionados ao Ato Cancelatório das Isenções para inferir que a RECORRENTE perdeu a condição de imune a partir de 01/02/2000, por infringir dispositivos do art. 55 da Lei 8.212/91, não causa qualquer mácula ao lançamento nem é capaz de demandar a instauração de uma perícia/diligência para verificar se a contribuinte permanece descumprindo os requisitos legais.

Como já exposto em tópico da preliminar deste voto, uma vez cancelado o benefício da isenção das contribuições previdenciárias, o mesmo somente poderia ser retomado pela contribuinte em razão da reforma do Ato Cancelatório (o que não ocorreu), ou ainda numa eventual nova concessão do benefício fiscal posterior ao ato de cancelamento, a qual demandaria um novo requerimento neste sentido da contribuinte ao INSS (o que também não ocorreu).

Diante do exposto, não há o que ser elucidado mediante perícia/diligência.

Assim, indefiro o pleito da contribuinte.

Dos Juros de Mora - SELIC

O RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, 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.

Multa de Ofício. Efeito Confiscatório

O RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa de ofício, já que teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, 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.

Assim, nada a prover neste ponto.

Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna

Contudo, para dar tratamento equânime a todos os 9 (nove) processos do contribuinte (todos julgados nesta mesma sessão), 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 8.212/91², 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:

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</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

² 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.

<u>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>	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 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>	<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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) 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>Lei 9.430:</u> Art. 44. Nos casos de <u>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 ou recolhimento, de 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, 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 anteriores 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 devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazido 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:

- (i) DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, para afastar a decadência conhecida pela DRJ e reestabelecer a cobrança do crédito tributário referente as competências de 01/2005 a 09/2005; e
- (ii) 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