



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12269.002365/2009-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.167 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2022  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE E EDUCACIONAL DA DIOCESE MERIDIONAL DA IGREJA EPISCOPAL DO BRASIL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CONSTITUCIONALIDADE. STF. RE 566.622.

O inc. II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua 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, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n.º 11.457/07 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Votou pelas conclusões o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 81 e ss).

Pois bem. Associação Beneficente e Educacional da Diocese Meridional da Igreja Episcopal do Brasil foi autuada por ter deixado de recolher as contribuições sociais destinadas a terceiros, como o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados nas competências nas competências 12/2003 a 12/2004 e 13/2004.

Esclarece o Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls. 33/34, que a entidade teve cancelada a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, em 24/09/2008, com efeitos retroativos a partir de 01/01/2001, contudo, vem informando em suas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, o código de Fundo de Previdência e Assistência Social ~ FPAS 639, correspondente a entidade filantrópica, quando o correto seria o código de FPAS 574. por ter como objeto social a educação média, de formação geral.

Os valores tiveram por base as remunerações dos segurados empregados constantes das folhas de pagamento.

O lançamento atingiu o montante de R\$ 86.198,03 (oitenta e seis mil, cento e noventa e oito reais e três centavos), consolidado em 28/05/2009.

Foi apresentada impugnação tempestiva, em 08/07/2009, fls. 41/42, considerando-se a ciência do lançamento em 09/06/2009, fl. 38. É de se ver:

1. Alega a impugnante que no período do lançamento mantinha a condição legal de Instituição de Utilidade Pública sendo, portanto, isenta das contribuições sociais notificadas.

2. Aduz que a autuação se baseou no cancelamento da isenção, ocorrido em 24/09/2009, através do Despacho Decisório DRF/POA n.º 1.024 de 24/09/2009, com efeitos a partir de 01/01/2001.
3. Afirma que até o ano de 2006, operava como entidade de Utilidade Pública Federal, mantenedora dos colégios Cruzeiro de Sul em Porto Alegre, Santa Margarida em Pelota, do Lar Alice Kinsolwing do Instituto Severo da Silva e do Instituto de Menores de Canguçu. Contudo, a entidade manteve o Título de Utilidade Pública Federal até 30/04/2003, conforme Certidão em anexo, tendo efetuado a prestação de contas aos órgãos encarregados da análise e renovação desse Título, no período de 2002 a 2005, as quais não foram aceitas por falta de registros de seus estatutos, culminando com sua cassação em 03/2006. Endente, por esse motivo, seja descabida a autuação de contribuições sociais relativas a período anterior à publicação da cassação do Título de Utilidade Pública Federal.
4. Requer, em face de todo o exposto, seja acolhida a impugnação para cancelar a exigência fiscal.
5. Anexa às fls. 43/46, cópias das Atas da 104ª reunião do Concílio (Extraordinário), às fls. 47/50, cópias do Estatuto da Entidade, à fl. 51, cópia da fl. 01 da presente autuação, às fls. 52/55 cópia do Despacho Decisório DRF/POA n.º 1024 de 24/09/2008, às fls. 56/59, cópia do Parecer n.º 83/2006, do Ministério da Justiça, relativo ao cancelamento do Título de Utilidade Pública Federal e a correspondente página do Diário Oficial, às fls. 60/62, cópia de Certidão do Ministério da Justiça e de Pedidos de Reconsideração do indeferimento do pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS, datados de 22/10/2004 e de 01/04/2005, dirigidos ao Conselho Nacional de Assistência Social- CNAS.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 81 e ss, cujo dispositivo considerou a impugnação **improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

Auto de Infração DEBCAD n.º 37.214.178-1

CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. ISENÇÃO. CANCELAMENTO. REEXAME.

Cancelada a isenção das contribuições patronais previdenciárias e de terceiros, em processo próprio, descabe o reexame da matéria em sede de impugnação contra lançamento fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 89 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, no sentido de que:

- (i) Na condição de que a entidade mantinha certificado de utilidade pública até março/2006 entende que os valores constantes da intimação acima, do período de dez/2003 a dez/2004 não são devidos.
- (ii) A decisão recorrida não considerou como data inicial da perda do título de utilidade pública a publicação no Diário Oficial da União em março de 2006,

através da Portaria n.º 299 do Ministério da Justiça, e sim a data constante no Despacho Decisório acima, de 01/01/2001, como data inicial.

- (iii) Somente após a publicação do cancelamento do certificado de utilidade pública, ocorrido em março/2006, poderá ser exigido o pagamento das contribuições previdenciárias patronais.
- (iv) A Abedem não previu, no período da cobrança fiscal requerida, o acréscimo desses valores nas suas receitas, exatamente de acordo com a sua posição de que estava isenta dessas obrigações.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Mérito.**

Conforme narrado, a Associação Beneficente e Educacional da Diocese Meridional da Igreja Episcopal do Brasil foi autuada por ter deixado de recolher as contribuições sociais destinadas a terceiros, como o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados nas competências 12/2003 a 12/2004 e 13/2004.

Esclarece o Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls. 33/34, que a entidade teve cancelada a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91, em 24/09/2008, com efeitos retroativos a partir de 01/01/2001, contudo, vem informando em suas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, o código de Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS 639, correspondente a entidade filantrópica, quando o correto seria o código de FPAS 574. por ter como objeto social a educação média, de formação geral.

Em relação ao mérito, o sujeito passivo não questiona propriamente a perda da “isenção”, mas entende que a data inicial a ser considerada para a exigência do pagamento das contribuições previdenciárias seria com a publicação da perda do título de utilidade pública, no Diário Oficial da União (DOU), em março de 2006, por meio da Portaria n.º 299 do Ministério da Justiça e não a data fixada no Despacho Decisório que declarou o cancelamento da “isenção”, ou seja, 01/01/2001.

A esse respeito, tem-se que o Despacho Decisório DRF/POA n.º 1.024 de 24/09/2008 revela que a entidade teve sua isenção cancelada, com efeitos a partir de 01/01/2001,

**em razão de ter deixado de atender ao disposto nos incisos I, primeira parte, e II, do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91.**

Foi constatado que a entidade teve cancelado o Título de Utilidade Pública Federal, assim como, a partir de 01/01/2001, não mais era detentora do CEAS, motivo pelo qual, a entidade teve o direito à isenção cancelado através do Despacho Decisório DRF/POA n.º 1.024 de 24/09/2008, que tramitou em processo próprio, sendo descabida a esta instância administrativa o reexame da matéria relativa ao cancelamento da isenção.

Antes de aprofundar no exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

Pois bem. Inicialmente, cabe destacar que o crédito encartado no presente Auto de Infração é relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominadas Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), nas competências 12/2003 a 12/2004 e 13/2004. A empresa se enquadrava como entidade filantrópica, informando em GFIP o código FPAS 639, quando o correto seria o código de FPAS 574, por ter como objeto social a educação média, de formação geral.

A esse respeito, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de **contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumpre observar, inclusive, a existência de precedente no STF *no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência<sup>1</sup>. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação

<sup>1</sup> LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica depende da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei n 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao presente **Auto de Infração** e que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, SEBRAE, INCRA e SESC**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição para o **Salário Educação** e as contribuições para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição para o **Salário Educação** e das contribuições para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição para o **Salário Educação** e das contribuições para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Esclarecido o ponto acima, cabe pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel.ª Min.ª Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou a isenção prevista em legislação infraconstitucional, possui sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação.

Em outras palavras, as entidades beneficentes de assistência social, não são, portanto, imunes ou isentas ao pagamento da contribuição para a seguridade social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo a determinado tratamento tributário, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da benesse.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Pois bem. No caso dos autos, cabe registrar que o lançamento foi realizado tomando como base as informações contidas no Despacho Decisório DRF/POA nº 1.024 de 24/09/2008, que revela que a entidade teve sua isenção cancelada, com efeitos a partir de 01/01/2001, **em razão de ter deixado de atender ao disposto nos incisos I, primeira parte, e II, do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, requisitos cuja constitucionalidade não fora afastada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)**.

Nesse contexto e conforme bem decidido pela decisão recorrida, os documentos anexados ratificam o contido no Despacho Decisório DRF/POA nº 1.024/2008, que desde

01/01/2001, a entidade não era mais detentora do CEAS, bem como a perda do Título de Utilidade Pública Federal, através da Portaria n.º 299 do Ministério da Justiça, datada de 22/03/2006, publicada no DOU em 23/03/2006, confirmando ter a entidade descumprido com os incisos I e II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, objeto do cancelamento da isenção.

Portanto, não procede o argumento da entidade de que somente após a perda do Título de Utilidade Pública Federal, em 2006, poderia lhe ser exigido o cumprimento das obrigações tributárias, tendo em vista a necessidade do cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, o que, no caso, deixou de ocorrer a partir de 01/01/2001.

Para além do exposto, é preciso esclarecer que um dos efeitos imediatos do reconhecimento da perda da “isenção” é a tributação pelas regras aplicáveis às empresas em geral, sendo que o despacho decisório, apenas tem o condão de formalizar uma situação que já ocorrera de fato, tendo, assim, efeitos meramente declaratórios. Em outras palavras, o reconhecimento de que o sujeito passivo não preenche os requisitos para a fruição da “isenção”, com efeitos retroativos, implica em apuração das contribuições de terceiros sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados com base na legislação de regência.

E, ainda, não deve prevalecer a aplicação do artigo 174, do Código Tributário Nacional ao presente caso, conforme pleiteado pelo recorrente, eis que, não havendo declaração em GFIP dos fatos geradores até o momento do lançamento fiscal, não há que se falar em constituição definitiva do crédito tributário ou mesmo em prescrição.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

A esse respeito, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejamos o que consta na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

#### 1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: 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

\*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna 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%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, 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). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei

8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ 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. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os 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 (“ O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”).

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

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.

Embora inexistir decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário determinar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite