



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12269.004629/2009-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.200 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CASA DO EXCEPCIONAL SANTA RITA DE CASSIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008 E LEI Nº 11.941/2009. ITEM 1.26, 'C' DA LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAR E RECORRER - PORTARIA PGFN Nº 502/2016

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 fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias devidas a terceiros, assim entendidas Outras Entidades e Fundos. Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

4) Os créditos previdenciários constituídos neste lançamento fiscal, destinam-se a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE) e refere-se a contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos seus segurados empregados.

5) Período do lançamento do crédito previdenciário é referente às competências de jan/2006 a 12/2007.

6) O fato gerador da contribuição previdenciária originou-se na utilização pelo sujeito passivo do FPAS 0639 referente a empresas filantrópicas, em gozo de isenção da cota patronal, sem atender aos requisitos elencados no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. A entidade se autodeclara em GFIP com o código 639, tem CEBAS renovado pela MP 446/2008, mas não têm o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias. A Entidade apresentou o Requerimento de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais, conforme estabelece a Instrução Normativa da RFB nº 971/2009, art 228, durante a ação fiscal.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária deu provimento parcial do Recurso Voluntário. Embora tenha concluído que a instituição não atendeu aos requisitos elencados no art. 55 da Lei nº 8.212/91 para aplicação da isenção das contribuições sobre a cota patronal, entendeu pela necessidade de recálculo da multa nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (que remete ao art. 61, da lei nº 9.430/96). O acórdão 2403-001.594 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO FACE ALEGAÇÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cancelamento do AI ou insubsistência do crédito tributário quando não houver qualquer tipo de vício.

MULTA DE MORA.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência visando rediscutir o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas: defende que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35A da Lei nº 8.212/91.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Em 07.08.2017, foi proferido despacho de sobrestamento de fls. 170/171. Na ocasião foi esclarecido que, em que pese a tese recursal versar sobre o critério de aplicação do das multas face o art. 106 do CTN, o lançamento em questão envolve o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, discussão naquela ocasião ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, tendo a Suprema Corte determinado o sobrestamento de processos administrativos nos termos da Petição STF nº 6.604/2017.

Às 172/173 é juntado aos autos despacho de devolução do processo a esta Conselheira para prosseguimento do feito haja vista encerramento do julgamento do RE nº 566.622/RS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

Inicialmente é importante fazer destaque para o fato de inexistir – até a data desta sessão - o trânsito em julgado da decisão proferida em respostas aos Embargos de Declaração apresentados pela Fazenda Nacional no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Referido recurso foi apresentado para sanar obscuridades detectadas no acórdão que julgou o RE e teve sua discussão encerrada na sessão plenária ocorrida em 18.12.2019.

Na ocasião e alterando a redação fixada para a tese vinculante, o Tribunal ratificou a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, desde sua redação original. A decisão foi assim registrada:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, **i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001;** e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.

Consta do Informativo nº 964/2019 publicado no sítio do Supremo Tribunal Federal:

Entidades beneficentes de assistência social e imunidade – 10

O Plenário, em conclusão e por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanar os vícios identificados e, dessa forma, assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001.

Além disso, a fim de evitar ambiguidades, o Tribunal conferiu à tese relativa ao Tema 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 (1), especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas” (Informativos 749, 844, 855, 914 e 938).

No caso, a embargante apontou obscuridade no acórdão embargado e excessiva abrangência da tese de repercussão geral no sentido de considerar que os requisitos para o gozo de imunidade tributária devem estar previstos em lei complementar. Para ela, a tese de repercussão geral deveria se restringir ao referido artigo declarado inconstitucional. Alegou, ainda, que o acórdão e a tese fixada estavam em conflito com o que foi decidido nas ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, convertidas em arguições de descumprimento de preceito fundamental, julgadas simultaneamente e em conjunto.

O colegiado ressaltou que, no julgamento em conjunto das quatro ações, de um lado, e do recurso extraordinário, de outro, foram assentadas, a partir das mesmas manifestações, teses jurídicas contraditórias.

Explicou que, nos acórdãos das ações objetivas, ficou consignado que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, mas que é necessária a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social previstas no art. 195, § 7º, da Constituição Federal (CF), principalmente no que diz respeito à instituição de contrapartidas a que elas devem atender.

Ocorre que, a partir das mesmas manifestações dos integrantes do colegiado, na mesma sessão de julgamento, restou estampada, no acórdão do recurso extraordinário, a tese sugestiva de que toda e qualquer normatização relativa às entidades beneficentes de assistência social, até mesmo sobre aspectos meramente procedimentais, há de ser veiculada mediante lei complementar.

Dessa forma, ainda que sejam convergentes os resultados processuais imediatos – o provimento do recurso extraordinário e a declaração de inconstitucionalidade dos preceitos impugnados nas ações objetivas –, há efetivamente duas teses jurídicas de fundo concorrendo entre si. Não obstante ambas as teses conduzirem ao mesmo resultado processual nos casos sob exame, é de fundamental importância a definição do entendimento do colegiado sobre a seguinte questão: se há ou não espaço de conformação para a lei ordinária no tocante a aspectos procedimentais.

Da leitura dos votos proferidos no julgamento embargado, é possível concluir que a maioria do colegiado reconhece a necessidade de lei complementar para a caracterização das imunidades propriamente ditas, admitindo, contudo, que questões procedimentais sejam regradas mediante legislação ordinária.

Na condição de limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades tributárias consagradas na CF asseguram direitos que se incorporam ao patrimônio jurídico-constitucional dos contribuintes. Assim, o emprego da expressão “são isentas”, no art.

195, § 7º, da CF, não tem o condão de descaracterizar a natureza imunizante da desoneração tributária nele consagrada. Não há dúvida, portanto, 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 CF (2).

O Tribunal sublinhou, também, ser preciso definir a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) ou o art. 55 da Lei 8.212/1991.

Pontuou que, tal como redigida, a tese original de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugeria a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que não se extraiu do cômputo dos votos proferidos. Por essa razão, foi apresentada nova formulação que melhor espelha o quanto decidido pelo Plenário e vai ao encontro de recente decisão da Corte (ADI 1.802), em que se reafirmou a jurisprudência no sentido de reconhecer legítima a atuação do legislador ordinário no trato de questões procedimentais desde que não interfira na própria caracterização da imunidade.

Neste cenário, superada a discussão acerca da constitucionalidade da exigência, passamos ao mérito do recurso.

Como exposto, a matéria se restringe a discutir retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

No caso concreto estamos diante de lançamento para exigência de contribuições de terceiros para o qual, nos termos da Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 14/2009, a retroatividade benigna deveria levar em consideração a regra do art. 4º:

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.

Embora este Colegiado em algumas ocasiões já tenha decidido neste sentido, é relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, abriu mão da tese ora discutida acolhendo o entendimento pela inaplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 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 nº 11.941/09.

Vejamos o que consta na Nota SEI nº 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 Nº 502/2016 - o item o item 1.26.ºc”:

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

Importante reiterar que no presente caso por se tratar de contribuições de terceiros para a qual não há imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP, temos situação que afasta a aplicação da Súmula CARF nº 119.

Diante do exposto, aplicando ao caso o entendimento hoje formalmente externado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri