



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

Processo nº 13864.000351/2010-82
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.374 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. PARCELA PATRONAL E SAT/GILRAT
Recorrente GAPC - GRUPO DE APOIO A PESSOA COM CÂNCER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006, 01/04/2008 a 30/09/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. ESTABELECIDO NO CTN.

Avenças particulares não podem ser opostas ao Fisco com o escopo de afastar a responsabilidade tributária prevista em lei.

CISÃO PARCIAL.

A sociedade que sofreu cisão parcial não pode exigir que as contribuições em questão sejam cobradas da sociedade que absorveu parcela do seu patrimônio.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FALTA DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESCUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

A entidade também deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERICIAL. NÃO É NECESSÁRIA. OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernente à contribuição previdenciária patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2006 a 12/2006 e 04/2008 a 09/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 52/59) informa que, relativamente ao ano de 2006, as remunerações dos segurados foram apuradas com base nas Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS), por aferição indireta, nos termos dos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, porque a empresa deixou de apresentar qualquer folha de pagamento ou livro diário.

Para o ano de 2008, o arbitramento das contribuições foi realizado com base nos valores pagos a pessoas físicas sem vínculo empregatício constantes nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), com fundamento na mesma legislação invocada no parágrafo anterior.

Os valores das contribuições sociais apuradas foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **Levantamentos B0 e B1 - "Aferição indireta pela RAIS"→** embora intimado, o contribuinte não apresentou qualquer folha de pagamentos, ou qualquer livro-diário, referente ao ano de 2006. Tais fatos implicaram a necessidade da fiscalização promover o lançamento de ofício, por meio do arbitramento das contribuições, devidas, com base na aferição indireta das bases de cálculo;
2. **Levantamento E0 - "Contribuintes Individuais – Aferição Indireta pela DIRF"→** embora intimado, o contribuinte não apresentou qualquer livro-diário, referente ao ano de 2008. Tais fatos implicaram a necessidade da fiscalização promover o lançamento de ofício, por meio do arbitramento das contribuições, devidas, com base na aferição indireta das bases de cálculo.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/09/2010 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 193/238), alegando, em síntese, que:

1. todos os documentos requisitados pela Fiscalização foram apresentados, com exceção daqueles que instruem o processo penal movido contra ex-dirigentes da impugnante;

2. goza da imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 e do § 7º do artigo 195, ambos da Constituição Federal, regulamentados pelo artigo 14 do CTN, não havendo incidência das contribuições patronais;
3. por força de decisão judicial transitada em julgado, as responsabilidades trabalhistas e tributárias da impugnante ficam adstritas aos estabelecimentos localizados nas cidades de Taubaté, São José dos Campos, Mogi das Cruzes, Volta Redonda e Vitória, devendo ser revista a extensão da autuação;
4. destaca que eventual inadimplemento se deveu a dificuldades financeiras decorrentes de dívidas deixadas pela administração anterior. Teve que optar entre o pagamento a seus funcionários e o recolhimentos dos tributos, o que afasta a ocorrência de dolo;
5. requer que seja realizada diligência fiscal junto à 2ª Vara Criminal de Curitiba (Processo nº 2006.0013555-1) a fim de que se analisem os documentos referentes ao ano de 2006. Informa que o pedido formulado para a liberação dos documentos não foi respondido pelo juiz. Caso não sejam aceitos seus argumentos, requer a realização de perícia técnica com a finalidade de apuração das informações necessárias para o parâmetro de apuração da multa, visando a resposta dos seguintes quesitos: (i) a documentação física com todas as informações solicitadas pela fiscalização está existe e está disponível? Em qual local? (ii) existe movimento de receitas devidamente escriturado? Em qual livro? Em qual local? (iii) em caso de omissões ou erros nos livros contábeis, é possível apurar-se as respectivas informações em documentos e registros físicos ou digitais? Em qual local? (iv) é apurável a receita e informações do contribuinte, exigidas pela fiscalização? De que forma? e (v) restam atendidos os requisitos para fruição da imunidade constitucional condicionada (art. 105, VI, "c", 195, § 7º da CF88 c/c art.14 do CTN).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-32.711 da 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 245/251) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que ocorreu a retificação do valor do crédito exigido na exata medida dos valores recolhidos e direcionados ao documento "CP P9.467.080-0", cuja existência era duvidosa.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação (fls. 289/325, Volume II).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Taubaté/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 328).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

A Recorrente alega revisão, cancelamento ou suspensão da punição, por ter apresentado todas informações possíveis, não incorrendo em negativa de cumprir qualquer determinação feita pelo Fisco, não sendo cabível o arbitramento milionário efetuado.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – itens “II.2” e “II.3” (fls. 52/59 – Volume I) –, visto que a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente.

Essa demonstração da recusa de apresentação de documentos ou informações, ou a sua apresentação deficiente, ficou assentada no Relatório Fiscal nos seguintes termos (fls. 54/57):

“[...] II.2. Levantamentos B0 e B1 - "Aferição indireta pela RAIS.

II.2.2. Apuração das contribuições por aferição indireta, com base na RAIS – Relação Anual de Informações Sociais.

II.2.2.1. Embora intimado, o contribuinte não apresentou qualquer folha de , . pagamentos, ou qualquer livro-diário, referente ao ano de 2006. Tais fatos implicaram a necessidade da fiscalização promover o lançamento de ofício, por meio do arbitramento das contribuições, devidas, com base na aferição indireta das bases de cálculo. O lançamento de ofício das contribuições devidas e a aferição indireta - face à sonegação de informações, inclusive de sua escrituração contábil regular - são procedimentos previstos na Lei 8.212, de 24/07/1991, Art. 33, §3º e §6º.

II.2.2.2. Método de apuração: Através dos valores de remuneração declarados pelo contribuinte, na RAIS - Relação Anual de Informações Sociais; descontados os valores informados nas GFIPs, apresentadas antes do início da ação. A Tabela 2 demonstra o cálculo dos valores apurados.

(...)

II.3. Levantamento E0 - "Contribuintes Individuais – Aferição Indireta pela DIRF"

II.3.2. Apuração das contribuições por aferição indireta, com base na DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte.

*II.3.2.1. Embora intimado, o contribuinte não apresentou qualquer livro-diário, referente ao ano de 2008. Tal fato implicou a necessidade da fiscalização promover o lançamento de ofício, por meio do arbitramento das contribuições devidas, com base na aferição indireta das bases de cálculo. **O lançamento de ofício das contribuições devidas e a aferição indireta – face à sonegação de informações, inclusive de sua escrituração contábil regular – são procedimentos previstos na Lei 8.212, de 24/07/1991, Art. 33, §3º e §6º.***

II.3.2.2: Método de apuração: Através dos valores de pagamentos, às pessoas físicas sem vínculos empregatícios, declarados, pelo contribuinte, na DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte; excluídos os valores informados em GFIP e os que já foram incluídos em outros levantamentos em outros autos de infração, para o mesmo segurado, na mestria competência. A Tabela 3 traz as bases de cálculo apuradas. [...]”

Nesses itens “II.2” e “II.3”, com seus subitens, constata-se que é incontroverso que os documentos em questão não foram apresentados à Fiscalização ou sua apresentação foi deficiente, a teor do contido nos §§ 1º, 3º e 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991. Isso ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 37.298.761-3 (processo 13864.000335/2010-90) pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, bem como o Auto de Infração 37.298.760-5, em decorrência da não apresentação de livros diários, apresentação de livros diários sem registro e não apresentação de folhas de pagamentos.

Logo, a contribuição social previdenciária apurada pela técnica de aferição indireta é adequada, razoável e proporcional, não merecendo ser reformada.

Além disso, a Recorrente não apresentou qualquer elemento probatório de que suas alegações sejam verdadeiras.

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas

à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da contribuição previdenciária, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente, podendo o Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

A Recorrente solicita que seja realizada diligência perante a 2ª Vara Criminal de Curitiba (PROCESSO 2006.0013555-1) a fim de obter-se a verificação dos documentos referentes ao ano objeto da suspensão, devendo ser levado em conta que o pedido para liberação dos documentos, realizado pelo contribuinte, que restou sem resposta pelo Juízo.

Tal solicitação é impertinente à questão instaurada no presente processo, eis que os elementos probatórios constantes dos autos noticiam que não há documentos apreendidos que possam influenciar no presente julgamento.

Ademais, a simples alegação de que os documentos relativos ao ano de 2006 teriam sido apreendidos pelo Poder Judiciário é inoportuna ao presente lançamento fiscal, eis que a Recorrente não comprovou efetivamente que os documentos não apresentados foram apreendidos pela Justiça Criminal.

Logo, a alegação da Recorrente ora examinada é genérica, inoportuna e impertinente ao presente processo, com isso não será acatada.

A Recorrente alega que existe decisão judicial transitada em julgado que determinou que a sua responsabilidade fiscal ficaria restrita apenas as unidades ativas localizadas nas cidades de Taubaté, São José dos Campos, Mogi das Cruzes, Volta Redonda e Vitória.

Tal alegação não será acatada, eis que o contexto fático, corroborado com os elementos probatórios juntados aos autos, demonstra que a relação empregatícia estava estabelecida entre a Recorrente e os segurados que serviram de base para apuração dos valores lançados no presente processo.

Por outro lado, a homologação judicial não possui os efeitos pretendidos pela Recorrente, eis que se trata de uma decisão proferida com o objetivo de extinguir o processo e vincular as partes ao que foi acordado. Não podendo ser oponível a terceiros que não integraram a relação processual.

O que torna obrigatória a transação efetuada não é a homologação judicial, mas o acordo de vontades. Esse entendimento é extraído da doutrina balizada de MARCUS VINICIUS RIOS GONÇALVES (Direito Processual Civil Esquematizado. São Paulo : Saraiva, 2011, pág. 435) que registrou: “(...) *A sentença é proferida apenas para extinguir o processo, mas não é ela que confere obrigatoriedade ao acordo*”. Por isso, os efeitos da sentença homologatória decorrem do negócio jurídico homologado, sendo que o objeto da decisão é a transação, o negócio celebrado entre os litigantes. Como a transação é negócio jurídico civil, a sentença homologatória não opera os seus efeitos para terceiros.

Com isso, o que se deve observar é os efeitos da coisa julgada e sua repercussão perante terceiros. No processo individual, é necessário lembrar que a coisa julgada produz efeitos *inter parte* (artigos 468 e 472 do Código de Processo Civil). Esta é a regra no processo individual: a coisa julgada funciona para as partes e se dá independente se ocorreu em razão da falta de provas ou não, impedindo a pretensão de outra ação individual.

Código de Processo Civil (CPC):

Art. 468. A sentença, que julgar total ou imparcialmente a lide, tem força de lei nos limite da lide e das questões decididas.

(...)

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

No âmbito tributário, tem regra específica que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo, nos termos do art.123 do CTN.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Percebe-se, então, que o acordo homologado judicialmente somente possui efeitos entre as partes, não podendo o Fisco ser compelido a respeitar os seus termos. Assim, a

Recorrente é diretamente responsável, perante o Fisco, pelo pagamento dos tributos relativos aos segurados obrigatórios do RGPS que lhe prestaram serviços.

Ressalta-se que o CTN não dispõe sobre a cisão parcial em seu artigo 132, *in verbis*:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Diante disso, entendo que o acordo homologado judicialmente não tem o condão de transferir a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, pois os segurados prestaram serviços a Recorrente, sendo esta que deve recolher os tributos devidos.

A Recorrente também insiste na realização de produção de prova por todos os meios admitidos em direito, inclusive prova pericial, afirmando que isso prejudicaria o seu direito da ampla defesa e do devido processo legal.

Essa tese também não prospera, eis que o deferimento de produção de prova requerida pela Recorrente depende de demonstração das circunstâncias que a motiva. Assim, a prova pericial e outros meios de prova admitidos em direito só deverão ser concedidos com fundamento nas causas que justifiquem a sua imprescindibilidade, pois essas provas só têm sentido na busca da verdade material.

Logo, somente é justificável o deferimento de outros meios de prova admitidos em direito – tais como a prova testemunhal ou pericial – quando não se referir a matéria fática documental não posta nos autos, ou assunto de natureza técnica, que tenha utilidade probatória, relacionada ao objeto que cuida o processo, ou cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Por conseguinte, revela-se prescindível a prova pericial, ou mesmo documental, que não tenha nenhuma utilidade, eis que não se relacione com o processo ou sobre aspecto que pode ser facilmente esclarecido nos autos, como as matérias constantes das alegações apresentadas pela Recorrente.

Ademais, verifica-se que – para apreciar e prolatar a decisão de provimento, ou não, do recurso voluntário ora analisado – não existem dúvidas a serem sanadas, já que o lançamento fiscal com seus anexos (fls. 01/238) contém de forma clara os elementos necessários para a sua configuração. Logo, não há que se falar em produção de prova por outros meios admitidos em direito, nem na produção de prova pericial.

Dessa forma, a realização de prova pericial, ou qualquer outra diligência, não é necessária para a deslinde do caso analisado no momento. Nesse sentido, os arts. 18 e 29, ambos da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972) estabelecem:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Por fim, registramos que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 – na redação dada pela Lei nº 9.532/1997 –, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na sua peça de impugnação ou na sua peça recursal, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Assim, indefere-se o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

Quanto à questão da discussão acerca da imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, esclarecemos que essa questão suscitada pela Recorrente tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, com o argumento de que a “imunidade” só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal. Segundo a Recorrente, isso levaria a nulidade do lançamento fiscal, já que os dispositivos da Lei nº 8.212/1991 que tratam de isenção são inconstitucionais.

Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da imunidade/isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu inciso II, a obrigatoriedade que seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas do atendimento de todos os requisitos estabelecidos na Lei 8.212/1991, para usufruir a isenção aqui tratada. Assim, para fazer jus ao aludido benefício é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

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:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (g.n.)

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

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

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.

§ 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.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 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.

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro fornecido pelo CNAS são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Conforme demonstrado nos autos (Relatório Fiscal de fls. 52/59 e peças de defesa de fls. 193/238 e fls. 289/325, dentre outros elementos examinados), a Recorrente não comprovou possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período objeto do lançamento fiscal. Isso constitui um dos pontos basilares para o reconhecimento da imunidade pretendida. Assim, para fins de imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal/1988, ficou demonstrado que a Recorrente não se enquadra como entidade beneficente de assistencial social.

Ademais, a Recorrente, para o período submetido ao procedimento de auditoria fiscal, enquadrrou-se como uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSIP).

Com isso, como não há nos autos a comprovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, ou até mesmo de tê-lo efetuado solicitação pela Recorrente, é de se considerar inexistente o direito aludido para as competências dos valores lançados no presente processo.

No que diz respeito à alegação de que a Lei nº 8.212/1991 é inconstitucional para regulamentar dispositivos constitucionais, vale esclarecer que a própria Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, conforme disposto no seu artigo 102, *in verbis*:

Art. 102. compete ao supremo tribunal federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal; (...)

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja, declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Portanto, as exigências estabelecidas pelo art. 55 da Lei nº 8.212/1991, que trata especificamente da isenção de contribuições previdenciárias, não permitem a aplicação do art. 14 do CTN e devem ser atendidas de forma cumulativa para fins de concessão deste benefício.

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 – não é portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, dentre outros –, não pode estar amparado pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas e lançadas no presente processo.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados empregados a seu serviço, nos termos

do artigo 30, da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às Entidades e Fundos (chamados de Terceiros).

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, 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;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. 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.

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977): “[...] De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária. Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória [...]”.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009.

Lei nº 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n,)*

Lei nº 9.430/1996:

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

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 (acrescentado pela Lei nº 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Ainda deixo consignado que não há sentido em se aplicar a retroatividade benéfica do art. 106, II, alínea “c”, do CTN, pois haveria cisão ou combinação de preceitos legais na aplicação da multa de mora, conduta esta não aceitável no arcabouço jurídico vigente.

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores.

Ronaldo de Lima Macedo.