



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

Processo n° 15521.000142/2010-45
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-002.935 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria CONT PREV - NFLD. ISENÇÃO/IMUNIDADE.
Recorrente ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR ARMANDO VIDAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONEXÃO.

Não há que se falar em conexão entre lançamentos de obrigação principal.

O julgamento do processo cujo objeto é o lançamento da contribuição devida a Terceiras Entidades independe da análise de mérito dos processos que discutem a contribuição devida à Previdência Social, relativa à parte da empresa.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COTA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 8.212/1991, somente as entidades de assistência social que já gozassem da isenção prevista na Lei nº 3.577/1959 estavam dispensadas de requerer administrativamente o benefício (inteligência do art. 55, §1º da Lei nº 8.212/1991). Na ausência de direito adquirido, a entidade que não formulou e teve deferido requerimento administrativo não está imune, pois não obedeceu aos ditames da lei prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal, devendo recolher regularmente as contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO

**DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.
LIMITAÇÃO DA MULTA MORA.**

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento na questão de conexão, nos termos do voto da Redatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em decretar a conexão processual; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redatora: Bernadete de Oliveira Barros.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros – Redatora Designada.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Lançamento nº 37.262.580-0, lavrado em 09/08/2010, que constitui crédito tributário relativo a contribuições de terceiros incidentes sobre remuneração pagas aos empregados encontradas em GFIP declaradas com CNAE diverso do devido, uma vez que a fiscalizada entendia ser beneficiária de isenção/imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal (CF), no período de 01/01/2006 a 31/12/2007, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 172.756,13, fls. 01.

A autoridade fiscal relatou que, apesar de intimada, a fiscalizada não apresentou provas de desfrutava de isenção, seja por conta de direito adquirido ou mesmo por conta de pedido deferido.

Após tomar ciência postal da autuação em 17/08/2010, fls.28, a recorrente apresentou impugnação, fls. 31/76, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 11ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, no Acórdão de fls. 147/163, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 14/07/2011, fls. 174.

O recurso voluntário, apresentado em 03/08/2011, fls. 176/208, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Defende sua natureza jurídica de entidade que faz jus a isenção. Argumenta que não houve dolo, fraude ou simulação em sua conduta e suscita o arquivamento da RFFP.

Insiste na imunidade prevista no art. 195, §7º da CF. Toda sua conduta estava baseada na interpretação de que era beneficiária daquele benefício fiscal.

Entende que basta ser entidade sem fins lucrativos e atender aos desígnios da lei complementar para desfrutar da imunidade do art. 195, §7º da CF.

Não aceita a aplicação do §1º do art. 55 da Lei 8.212/91 por ser dispositivo de lei ordinária. Somente lei complementar poderia versar sobre requisitos para desfrutar de imunidades.

A declaração reiterada nas GFIPs de que se considerava beneficiária de benefício fiscal acaba por suprir a ausência de requerimento de isenção.

Somente se a fiscalização constatasse que não cumpre os requisitos do art. 14 CTN poderia seu direito à imunidade ser afastado.

Apresenta argumentos contrários ao seguimento da RFFP.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva:

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento em parte, conforme veremos a seguir.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso.

Processos conexos. Conceito. Necessidade de distribuição para a mesma Câmara e para o mesmo Relator. Prejuízo para as partes, segurança jurídica e princípio da eficiência.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) determina que seja feita a distribuição dos processos conexos para a mesma Câmara (art. 47, *caput*) e para o mesmo Relator (art. 49, § 7º). Vejamos o teor dos dispositivos:

Art. 47. Os processos serão distribuídos aleatoriamente às Câmaras para sorteio, juntamente com os processos conexos e, preferencialmente, organizados em lotes por matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

(...)

Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

(...)

§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, com designação de relator ad hoc.

(...)

O desafio para a interpretação de tais dispositivos é estabelecer em que situações ocorre a conexão entre processos. Para enfrentá-lo, buscamos a disciplina existente no Processo Civil. No Código Processual temos os arts. 103 a 106 que tratam da matéria:

Art. 103. Reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir.

Art. 104. Dá-se a continência entre duas ou mais ações sempre que há identidade quanto às partes e à causa de pedir, mas o objeto de uma, por ser mais amplo, abrange o das outras.

Art. 105. Havendo conexão ou continência, o juiz, de ofício ou a requerimento de qualquer das partes, pode ordenar a reunião de ações propostas em separado, a fim de que sejam decididas simultaneamente.

Art. 106. Correndo em separado ações conexas perante juízes que têm a mesma competência territorial, considera-se prevento aquele que despachou em primeiro lugar.

O art. 103 do CPC, acima transcrito, exige, portanto, que haja objeto comum ou causa de pedir comum entre duas ou mais ações para que lhes seja reconhecida a conexão.

Tomando a lição de Cândido Rangel Dinamarco, assumimos que objeto do processo consiste no pedido formulado pelo demandante (Cf. DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil. Vol. II. 2ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 184).

A causa de pedir, segundo o mesmo autor, é a descrição dos fatos caracterizadores da crise jurídica lamentada (op. cit., p. 126).

Em resumo, portanto, há conexão quando há um pedido comum ou os fatos narrados são comuns a dois processos. Ou, nas palavras de Cândido Rangel Dinamarco: "ocorre conexão quando duas ou várias demandas tiverem por objeto o mesmo bem da vida ou forem fundadas no contexto de fatos" (op. cit., p. 149)

No caso do processo administrativo fiscal, as situações mais comuns de conexão advirão da identidade de fatos narrados. Em situações nas quais determinados fatos dão ensejo a lançamento para cobrança da obrigação principal e penalidade por descumprimento de obrigação acessória teremos nítida conexão. Outro exemplo comum diz respeito a fatos que estão capturados na hipótese de incidência de mais de um tributo. Caso do IRPJ e da CSLL, por exemplo.

A jurisprudência deste Colegiado já acolheu em diversos julgados a existência de conexão em situações similares a essas. Vejamos:

Acórdão nº 20401549 do Processo 13364000073200375

Data 27/07/2006

Ementa PIS. COMPETÊNCIA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Quando lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica, a competência para julgamento do recurso do PIS conexo será do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Data 22/08/2006

Ementa *NORMAS PROCESSUAIS. Havendo matéria idêntica a ser decidida em processos conexos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a responsabilidade pelo crédito tributário sob exação, mesmo que estes últimos decorram de lançamento isolado, oriundas de mesma base fática e decorrentes de mesma verificação fiscal, a competência para análise e julgamento dos mesmos é de mesmo órgão julgador do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso não conhecido.*

Acórdão nº 20212088 do Processo 138080049149630

Data 09/05/2000

Ementa *NORMAS PROCESSUAIS - CONEXÃO PROCESSUAL - DECORRÊNCIA: O exame da exigência principal e da acessória, quando processadas em autos distintos, deve observar os efeitos da prevenção a fim de evitar decisões contraditórias em processos nitidamente conexos, cabendo à exigência acessória o mesmo destino da exigência principal, em face da inquestionável relação de causa e efeito que as entrelaça. Recurso provido.*

o Acórdão nº 20500720 do Processo 37284007953200410

Data 04/06/2008

Ementa *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/09/1999 a 30/09/200. Ementa(...)*

AUTO DE INFRAÇÃO CONEXO À NFLD. Sendo o descumprimento de obrigação acessória conexo a matéria tratada em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, deve seguir a decisão emanada para aquela. Processo Anulado

Acórdão nº 10708449 do Processo 16327000591200242

Data 22/02/2006

Ementa *MULTA ISOLADA - Considerada não cabível a exigência do próprio Imposto de Renda Pessoa Jurídica, formalizada em processo conexo, incabível a aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento do IRPJ, sobre base de cálculo estimada, referente ao mesmo período-base de apuração. Recurso provido.*

Acórdão nº 10808585 do Processo 10680000555200435

Data 10/11/2005

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/10/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 26

/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 26/10/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS,

Assinado digitalmente em 05/12/2012 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 11/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ementa IRPJ e CSL - DEDUÇÕES DE OFÍCIO - PIS E COFINS - JUROS DE MORA - Deve se admitir a dedução, das bases tributáveis do IRPJ e da CSL, dos valores do PIS e da COFINS lançados de ofício, assim como dos juros de mora sobre eles incidentes até o encerramento do período de apuração dos tributos, de forma a se adequar o lançamento de ofício ao valor que efetivamente influenciou na apuração do lucro líquido. ADESÃO AO PAES - Não logrando o contribuinte correlacionar os débitos informados no PAES com os valores autuados não há como se exonerar os valores pleiteados. LANÇAMENTOS CONEXOS - PIS E COFINS - Os efeitos do decidido no lançamento principal do IRPJ, se estendem, por decorrência aos processos conexos.

Da leitura dos julgados acima podemos observar que a identidade de causa de pedir, de fatos narrados, não precisa ser completa, podendo ser parcial.

Identificada as situações ensejadoras da conexidade, resta-nos identificar as conseqüências processuais daí advindas.

Ocorrendo a conexão, o CPC determina a distribuição por dependência:

Art. 253. Distribuir-se-ão por dependência as causas de qualquer natureza: [\(Redação dada pela Lei nº 10.358, de 2001\)](#)

I - quando se relacionarem, por conexão ou continência, com outra já ajuizada; [\(Redação dada pela Lei nº 10.358, de 2001\)](#)

(...)

De modo similar, o RICARF, como já ressaltamos, determina a distribuição por dependência para a Câmara e para o Relator.

Mas deveria tal distribuição por dependência ocorrer em todos os casos? Ou haveria casos nos quais esta seria dispensável?

A doutrina de Cândido Rangel Dinamarco (op. cit., p. 151) aponta a utilidade como critério suficiente para impor a reunião dos processos. Tal utilidade está presente naquelas situações nas quais as providências a tomar (reunião de processos) sejam aptas a proporcionar a harmonia de julgados ou a convicção única do julgador em relação a duas ou mais demandas. Ainda que a identidade dos fatos seja parcial, a utilidade da providência de reunião dos processos se justifica. De modo similar ao que acontece no processo civil, no processo administrativo a reunião dos processos tem por objetivo evitar a contradição de julgados e está sujeita à avaliação do julgador de sua utilidade. Ressaltamos que a utilidade não se esgota na possibilidade ou não de decisões contraditórias, mas diz respeito também ao interesse das partes. Assim, se nos autos não constam todos os elementos que permitem a compreensão da crise jurídica a ser sanada, permitindo que seja prejudicado o fisco na sua pretensão de cobrança do crédito tributário ou o contribuinte na sua ampla defesa, há utilidade na indicação de reunião dos processos. Nesses casos, diante do eminente prejuízo para uma das partes, a reunião dos processos é obrigatória, sob pena de nulidade do *decisum* que a desconsiderar.

Situação diversa temos quando não há prejuízo possível para quaisquer das partes advindo diretamente do trâmite separado dos processos, mas subsiste a possibilidade de decisões contraditórias. Nesses casos, a reunião dos processos para julgamento simultâneo é providência que tem óbvio apelo para a segurança jurídica, na medida em que assegura que não haverá decisões contraditórias. A mesma situação contribui para a concretização da eficiência que está consagrada no art. 37 como princípio da administração pública, pois evita que as análises sejam totalmente refeitas por relatores distintos. Porém, nessa situação, caso não tenha ocorrido a reunião dos processos não haveria nulidade processual a ser declarada.

No caso em análise, ao tratarmos das contribuições de terceiros, a identidade do “ contexto de fatos ” com o processo que trata da contribuição previdenciária parte da empresa é flagrante. Assim, deve a conexão ser reconhecida para que seja feita a reunião dos processos na mesma Câmara e com o mesmo relator, de modo a evitar decisões conflitantes. Portanto, votamos pela conversão do julgamento em diligência para que a conexão seja verificada e os processos distribuídos para o primeiro relator sorteado.

Caso sejamos vencidos em tal preliminar, apresentamos nossa análise sobre as demais preliminares e questões de mérito.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)):

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

Súmula CARF N° 2

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

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Imunidade do art. 195, §7º da CF. Necessidade de atender aos requisitos da lei. Fatos geradores anteriores a publicação da Lei 12.101/2009. Necessidade de provar que detém direito adquirido ou teve o benefício reconhecido pelo fisco.

Já firmamos nossa posição de que o benefício fiscal previsto no art. 195, §7º da Constituição Federal (CF) para as entidades beneficentes de assistência social tem natureza jurídica de imunidade, apesar de o texto constitucional ter usado a expressão “são isentas”. Assim, considerando serem as imunidades limitações constitucionais ao poder de tributar, estas deveriam ser reguladas por lei complementar, por força do art. 146, inciso II da CF. A regulamentação da imunidade prevista no art. 195, §7º, entretanto, foi realizada pela Lei 8.212/91, lei ordinária. No entanto, como estamos impedidos de afastar lei por inconstitucionalidade em conformidade com o art. 26-A do Decreto 70.235/72, adotamos o art.; 55 da Lei 8.212/91 como dispositivo regulamentador da imunidade, conforme exigência da parte final do §7º do art. 195 da CF.

Eis o inteiro teor do dispositivo citado na redação vigente na época dos fatos geradores em discussão

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; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (inciso alterado pelo art. 1º da Lei nº 9.732, de 11/12/98)

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. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

§ 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.

Extraímos do art. 55 acima transcrito que, ressalvados os direitos adquiridos, era necessário que a entidade apresentasse requerimento de reconhecimento de sua isenção/imunidade acompanhada de documentos que comprovassem o atendimento dos requisitos da lei.

Não basta, portanto, nos moldes do art. 55 da Lei 8.212/91, que a entidade demonstre que preencha tais requisitos, sem que tenha existido o reconhecimento da existência destes pelo fisco.

Com relação aos direitos adquiridos, são aqueles possuídos pelas entidades isentas pela Lei nº 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, *in verbis*:

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - IAPAS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-Lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo de isenção referida no "caput" deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste Decreto-Lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando de aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos

esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

Art. 2º O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao dessa revogação.

Logo, o direito adquirido existe para as entidades que tenham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação do Decreto-Lei 1.572/77.

Portanto, para os fatos geradores ocorridos até a edição da novel legislação que trata da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF – a Lei 12.101/2009 foi publicada em 11/2009-, as entidades precisam demonstrar que são detentoras do direito adquirido ao benefício fiscal ou que, se não o possuíam, requereram e tiveram reconhecida pelo fisco seu direito ao benefício. Obviamente que mesmo aquelas detentoras de direito adquirido deveriam obedecer aos demais requisitos do art. 55, sob pena de terem seu direito cancelado, após procedimento adequado.

No caso em tela, como o reconhecimento como Entidade de Utilidade Pública Federal juntado aos autos data de 14/02/1997, data posterior à edição do Decreto-lei 1.572/77, concluímos que a entidade não conseguiu provar que possuía o direito adquirido nos moldes exigidos pela legislação, bem como a própria recorrente admitiu não ter tido seu direito ao benefício reconhecido pelo fisco após o advento da lei 8.212/91 por acreditar que não era necessária tal providência. Ao contrário do alegado, a apresentação da GFIP não supre a exigência legal, posto que tal documento não passa pela análise do preenchimento dos requisitos legais para a isenção/imunidade.

Portanto, a não consideração de isenção/imunidade promovida pela fiscalização encontra amparo na legislação de regência.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz *“o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)”*. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP

na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência

dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que:

- A penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte.

Os argumentos quanto ao ilícito penal não são objeto da discussão administrativa regida pelo Decreto 70.235/72. Se foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais, com natureza de *notitia criminis*, quando e se esta for enviada ao Ministério Público, a recorrente poderá ser chamada a esclarecer o eventual ilícito na oportunidade do inquérito ou da resposta à denúncia. Afastamos, portanto, os argumentos dessa natureza.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** e, caso superada tal preliminar, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO** no sentido de limitar a multa de mora ao percentual previsto no art. 61 da Lei 9.430/96.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros – Redatora Designada.

Permito-me divergir do entendimento manifestado pelo Conselheiro Relator em relação à preliminar de conexão, pelas razões a seguir expostas.

O relator entende que o presente processo administrativo, por se tratar de contribuições a Terceiras Entidades, é conexo com o processo que trata da contribuição previdenciária, e vota pela conversão do julgamento em diligência para que seja feita a reunião dos processos na mesma Câmara e com o mesmo relator, de modo a se evitar decisões conflitantes.

Contudo, entendo que, no caso presente, não há que se falar em conexão, sendo que o julgamento desse recurso independe da análise de mérito dos processos que discutem a contribuição relativa à parte dos segurados, empresa, e aquela devida ao SAT.

De fato, poderão haver decisões conflitantes, mas tal fato não justifica a conexão de todos os processos que discutem lançamentos de obrigações principais lavrados contra uma mesma empresa.

Entendo que a conexão caberia nos casos de AIs lavrados por descumprimento de obrigação acessória, como, por exemplo, omissão de fato gerador em GFIPs, folhas ou contabilidade, e os lançamentos das contribuições decorrentes desses fatos geradores omissos.

Isso porque, em diversos casos, as empresa deixam de informar remunerações em GFIP, folhas ou em títulos próprios da contabilidade por entender que tais valores não integram o salário de contribuição, mas a fiscalização, entendendo que as verbas pagas a outros títulos constituem remuneração indireta, lança a contribuição incidente sobre tais valores em instrumento próprio, quais sejam, NFLD/AIOP, e autua a empresa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Porém, muitas vezes, nos autos das NFLDs/AIOP, dependendo dos elementos de prova existentes, os julgadores, tanto de primeira quanto de segunda instâncias, chegam à conclusão de que as verbas não são remuneração, não integrando, portanto, o salário de contribuição, não existindo, dessa forma, a obrigatoriedade de informá-las em GFIP/folhas, ou de registrá-las em título próprio da contabilidade.

Daí a necessidade de que, nos casos dos processos que discutem a obrigação acessória, os Autos de Infração sejam considerados conexos com os lançamentos da obrigação principal decorrente, e convertidos em diligência para o julgamento concomitante de todos os lançamentos correlatos.

Tal fato se deve à existência de uma nítida conexão entre os dois instrumentos de constituição de crédito, uma vez que, estabelecida a obrigação tributária principal, por força do levantamento dos fatos geradores e lançamento das respectivas contribuições previdenciárias, deparou-se a fiscalização com a obrigação descumprida, caracterizada por deixar de declarar os respectivos valores em GFIP/folhas/contabilidade.

Processo nº 15521.000142/2010-45
Acórdão n.º **2301-002.935**

S2-C3T1
Fl. 225

Contudo, esse não é o caso do processo ora discutido, que trata de lançamento de obrigação principal, motivo pelo qual rejeito a preliminar de conexão entre os instrumentos de constituição de crédito, e voto pela análise e julgamento do recurso.

Quanto às demais matérias trazidas em sede de recurso, acompanhando o entendimento do relator.

CÓPIA