



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15521.000366/2008-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.412 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR DE CAMBUCI E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

ENTIDADE IMUNE. OBRIGAÇÃO DE DESCONTO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Independente da discussão acerca da condição de imunidade da entidade, deve existir o recolhimento de contribuição previdenciária acerca das parcelas dos segurados empregados e contribuintes individuais. O direito à isenção/imunidade, não alcança as contribuições descontadas, ou que deveriam ter sido descontadas.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. FINALIDADE MERAMENTE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam

discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

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

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 305 e ss).

Pois bem. Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD nº 37.155.303-2) relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontadas pela empresa, do período de 01/2003 a 12/2004, no valor de R\$ 102.550,21, acrescido de juros e multa.

Nos termos do "Relatório Fiscal do Auto de Infração", de fls. 69/92, os seguintes fatos relevantes podem ser destacados:

A empresa se enquadrava como entidade filantrópica, informando em GFIP o código FPAS 639, para se beneficiar da isenção das contribuições devidas, sem, no entanto, preencher os requisitos legais exigidos para tal.

A empresa possui o título de Utilidade Pública Federal e Municipal, para os períodos de 2003 a 2004 e o CEAS relativo ao período de 28/02/2002 a 27/02/2005, sendo que não apresentou o pedido de isenção junto ao INSS, tampouco houve qualquer comprovação de que teria direito adquirido a usufruir do referido benefício, conforme informações datadas de 29/07/2008, 30/09/2008 e 22/10/2008 e Representação Fiscal (anexo VIII), oriunda do Serviço de Orientação e Análise Tributária.

Possui débitos constituídos de contribuições previdenciárias na ordem de R\$ 1.566.132,01 e declarados em GFIP, no valor de R\$ 1.206,48, todos plenamente exigíveis, o que impediria a concessão ou manutenção da isenção, além de terem sido constatadas outras circunstâncias que, ao seu ver, também impediriam a concessão do benefício (consoante itens 18 a 30).

Conclui, por fim, a fiscalização, que o débito foi apurado diretamente, sem a necessidade de se adotar o procedimento previsto no parágrafo 8º do art. 206 do Decreto 3.048/99, dado que o sujeito passivo nunca teve direito à isenção das contribuições previdenciárias.

No levantamento "CI-CONTRIBUINTE INDIVIDUAL" foram apurados os fatos geradores resultantes do arbitramento das bases de cálculo relativas às remunerações dos contribuintes individuais a seu serviço, em razão da não-apresentação pela empresa, quando intimada, dos comprovantes dos lançamentos contábeis efetuados nas contas HONORÁRIOS MÉDICOS, CONSERVAÇÃO E REPAROS, HONORÁRIOS CONTÁBEIS e ASSESSORIA, tendo em vista que, por suas características, tais contas costumam abrigar pagamentos a profissionais autônomos, conforme anexo XVII.

No levantamento "ARB-ARBITRAMENTO CTB X FPGTO" foram apurados os fatos geradores resultantes do arbitramento das bases de cálculo, em razão das inconsistências existentes entre os valores lançados na conta contábil "SALÁRIOS" (anexo X) e os constantes nas folhas de pagamentos (relativos ao salário-de-contribuição), sendo os da contabilidade sempre superiores aos das folhas.

Ao prestar esclarecimentos acerca das inconsistências acima, quando devidamente intimada para tal, uma vez que deveria ter contabilizado os fatos geradores em títulos próprios de sua contabilidade, a empresa se pronunciou, por escrito, aduzindo que: *"as diferenças apontadas se referem a diferenças de salários, férias e outras remunerações, consideradas salários de contribuição"*.

O Município de Cambuci foi incluído no pólo passivo da relação jurídico-tributária deduzida no presente processo, como responsável solidária, com base no inciso III do art. 135 do CTN, pois, segundo a fiscalização, o referido órgão municipal é, na verdade, o administrador, proprietário de todos os bens, móveis e imóveis, e responsável pelas dívidas do hospital, conforme Atas das Assembleias Gerais Extraordinárias de 15/10/1979 e 06/11/1983, Escritura de Doação de 07/11/1979 e Lei Municipal 10/1979.

O **Município de Cambuci** insurgiu-se nos autos em 28/01/09, contestando, dentre outras questões, a sua inclusão como sujeito passivo do presente débito, alegando, em síntese, o seguinte:

Da Equivocada Solidariedade Imputada.

1. Assegura a impugnante que é a Lei, não a vontade particular, que determina o sujeito passivo tributário, nos termos do art. 97, III, do CTN. Que há solidariedade no direito tributário, quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, CTN), ou, no que pertine ao responsável, a solidariedade depende de Lei (art. 124, II, CTN).
2. No caso da solidariedade por responsabilidade, que decorre exclusivamente da lei, não se encontra qualquer amparo à presente imputação nos artigos 128 a 135 do CTN, tampouco no art. 30, IX, da Lei 8.212/91. Que imputa, o agente fiscal, como fundamento legal da inclusão passiva solidária do Município impugnante, o enquadramento ao previsto no art. 135, III, do CTN, o que se traduz impraticável pelos próprios fundamentos do lançamento fiscal, pois necessária e imprescindível, nesse caso, a prova cabal da prática de qualquer ato com excesso de poder ou infração à lei.
3. Salaria que a responsabilidade derivada das situações descritas nos artigos 134/135, do CTN, não decorre somente da simples existência do crédito tributário. É imprescindível a interferência do terceiro solidário na falta de recolhimento dos tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias, bem como a demonstração, indubitosa, a cargo da Fazenda Pública, da inexistência de Condições de obter seu crédito junto ao sujeito passivo originário.

De outros Fundamentos do Lançamento Fiscal.

4. *Ad argumentandum tantum*, isto é, apenas para atender às necessidades de argumentação, a rigor, nem o sujeito passivo originário, ou seja, Associação Hospitalar de Cambuci, poderia ser autuada por falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, ressalvando as descontadas de segurados, sem antes um profundo estudo do caso, pois o agente fiscal invocou o art. 55 da Lei 8.212/91 e o inconstitucional art. 13 da Lei 8.620/93, a fim de apear a autuada da condição de beneficiária de isenção tributária prevista para as entidades beneficentes de assistência social, sem, entretanto, se ater que o citado artigo legal encontra-se totalmente revogado pela MP 446, de 07/11/2008, que passou a regular integralmente a matéria.
5. Destarte, os requisitos inseridos pela MP 446, em vigor no momento da lavratura do auto de infração, não foram levados em consideração em seus fundamentos, prejudicando sobremaneira, impedindo até a análise da condição de entidade filantrópica. Por tudo relatado, vem impugnar o citado lançamento, requerendo a exclusão da sujeição passiva solidária imputada.

Posteriormente, em 24/04/09, através do Acórdão 12-23.924, de fls. 140/148, prolatado pela 12ª Turma da DRJ/RJ1, foi reconhecida a ilegitimidade passiva do referido órgão municipal, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CTN. ISENÇÃO. ART.55 DA LEI 8.212/91. MP Nº446/08. A norma contida no art. 135, III, do CTN, não autoriza a responsabilização solidária de uma pessoa jurídica por débito de outra pessoa jurídica.

Atribui-se o art. 55 da Lei 8.212/91 aos fatos geradores à época de sua ocorrência; a revogação pela MP 446/08 se sujeita aos fatos posteriores. A inexistência de Ato

Declaratório, afasta a aplicação do § 8º do art. 206 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

Deverá retroagir para alcançar fatos pretéritos a lei nova que preveja penalidade pecuniária menos severa.

Lançamento Procedente

Ressalte-se, contudo, que, quando da impugnação do Município de Cambuci (28/01/2009), a Associação Hospitalar de Cambuci já havia apresentado tempestivamente a sua defesa em 21/01/2009, sendo que esta, por um equívoco, foi encaminhada indevidamente para outra unidade, e quando chegou a DRJ, já havia sido prolatado o citado acórdão, conforme informação de fls. 300.

Nesse sentido, os autos foram encaminhados para julgamento da defesa apresentada pela **Associação Hospitalar de Cambuci** que, inconformada com a exigência do crédito, contestou o lançamento, alegando, em síntese, as seguintes questões:

1. Que em razão de não ter havido dolo, fraude ou simulação por parte da impugnante, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, de modo que os valores do período 01/2003 a 11/2003 já haviam sido alcançados pela decadência quando da notificação do lançamento em 22/12/2008;
2. Que a autoridade fiscal atribuiu co-responsabilidade pelo crédito tributário aos representantes legais da empresa, conforme consta no relatório REPLEG, porém não deve prosperar tal imputação, na medida em que inexistiu dolo, fraude ou simulação, que justificasse a aplicação do art. 13 da Lei 8.620/93 e do art. 135, III, do CTN;
3. Que, da mesma forma, não houve dolo, fraude ou simulação, mas tão-somente a aplicação razoável do art. 195, § 7º, da CF/88, motivo pelo qual não se pode falar na ocorrência do crime previsto no art. 337-A do Código Penal, devendo ser arquivada a Representação Fiscal para Fins Penal ora emitida;
4. Que a entidade é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, e que promove ações na área de saúde de forma absolutamente filantrópica (gratuita), complementando as ações estatais;
5. Que é registrada no CNAS, conforme Processo nº 00000.065918/1966-00, desde 20/12/1966, com cadastramento, por meio da Resolução CNAS nº 214, de 04/12/2007 (DOU de 18/12/2007), conforme doc. 4;
6. Que é reconhecidamente como de Utilidade Pública Federal (doc. 5) e Municipal (doc. 6);
7. Que, na medida em que é registrada no CNAS há mais de 40 anos como Entidade de Assistência Social, resta evidente, então, que ostenta a condição de associação filantrópica sem fins lucrativos, pois tal condição é pressuposto para a concessão do registro de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos do art. 18, IV, da Lei 8.742/93;
8. Que, confirmando o caráter de associação sem fins lucrativos, a entidade, conforme dispõem os dispositivos de seu estatuto, atende a todos os requisitos previstos nos incisos do art. 14 do CTN;
9. Que em face de todas essas circunstâncias, inegavelmente, a entidade faz jus à imunidade tributária de que trata o art. 195, § 7º, da CF/88, motivo pelo qual informou em suas GFIP o código FPAS 639, não se tratando, portanto,

de omissão dolosa de contribuições devidas, mas de divergência entre a interpretação/aplicação levada a efeito pela impugnante e pela autoridade fiscal, acerca da aludida norma constitucional, do art. 14 do CTN e do art. 55 da Lei 8.212/91;

10. Que partindo da premissa equivocada de que a empresa atuou dolosamente no intuito de omitir as contribuições devidas, ao se "auto-enquadrar", "indevidamente", como entidade "isenta", a autoridade fiscal tomou as seguintes providências: i) deixou de aplicar o art. 150, § 4º, vindo a aplicar o art. 173, I, do CTN; ii) atribuiu coresponsabilidade aos representantes legais da empresa, aplicando o art. 13 da Lei 8.620/93, c/c art. 135, III, do CTN; iii) tipificou a conduta dos representantes legais no preceito do art. 337-A do Código Penal;
11. Que as características institucionais da entidade, quais sejam, ser filantrópica e beneficente de assistência social, sem fins lucrativos e ser registrada no CNAS, lhe conferem o direito ao gozo da imunidade tributária a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/88, não lhe sujeitando à incidência das contribuições sociais ora exigidas;
12. Que os requisitos constitucionais para o gozo da imunidade em tela, que não podem ser ampliados pela legislação infraconstitucional, são dois, a saber: i) ser pessoa jurídica sem fins lucrativos e que desempenha atividades beneficentes de assistência social; e ii) atender aos requisitos de lei, i.e., as regras infraconstitucionais, estabelecidas em lei complementar, que regulamentem as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, CF/88); sendo certo que a entidade atende a ambos;
13. Que não pode ser imposto à impugnante, como condição para fruir da imunidade, o requerimento de que trata o parágrafo 10 do art. 55 da Lei 8.212/91, haja vista se tratar de requisito veiculado por lei ordinária e não por lei complementar, como exige a Constituição Federal;
14. Que tem direito adquirido à isenção independentemente de ato declaratório, uma vez que é reconhecida pelo CNAS como entidade filantrópica desde 1966; portanto já se encontrava em gozo do benefício antes da entrada em vigor da Lei 8.212/91;
15. Que, ademais, o reconhecimento por parte do INSS do direito à isenção não tem efeito constitutivo, mas, tão-somente, declaratório de um direito pré-existente, isto é, anteriormente adquirido ao próprio ato administrativo, de modo que a ausência de requerimento não pode acarretar a negativa do exercício de um direito constitucional;
16. Que é falsa a afirmação de que a impugnante não cumpriu a exigência do parágrafo 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, pois a Autarquia Federal foi comunicada acerca do cumprimento dos requisitos materiais para o gozo da imunidade, conforme doc. 8, datado de 22/01/03;
17. Que a própria SRF há muito tempo vem admitindo a sua qualidade de imune do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, conforme "doc. 9";
18. Que o silêncio do INSS ao recepcionar as GFIP com código FPAS 639 e a petição de 22/01/03 informando a condição da entidade de imune, representa verdadeira aceitação tácita do seu direito;
19. Que o único débito que possui junto ao INSS, que foi objeto da Execução Fiscal nº 1996.013.000040-7, teve o título executivo desconstituído pela 1ª

Turma do STJ, que manteve as decisões anteriores reconhecendo a imunidade da entidade, conforme docs. 10, 11 e 12. Por esta razão não há qualquer débito impeditivo do exercício do direito à isenção, nos termos do parágrafo 6º do art. 55 da Lei 8.212/91;

20. Por fim, requer produção de prova pericial e diligência, nos termos do art. 16, IV e 18, do Decreto 70.235/72, no sentido de esclarecer-se as seguintes questões: seja avaliada a escrita contábil a fim de que se comprove o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN, isto é, se distribuiu lucro no período; se aplicou todos os recursos no país e em suas atividades institucionais; se remunerou algum diretor durante o período; qual o percentual de atendimento do SUS que possui; por fim, se a contabilidade pode ser considerada idônea em comprovar o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 305 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido, de modo a declarar extinto o crédito tributário do período de 01/2003 a 04/2003, em razão da decadência, mantendo-se o saldo remanescente.

Ademais, assentou o entendimento, segundo o qual, cabe à autoridade administrativa competente, no momento da extinção do crédito tributário de obrigação principal, observar o cumprimento do preceito insculpido no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, mediante limitação do *quantum* máximo do somatório das multas mencionadas nos subitens do item 33 ao percentual de 75% da importância não recolhida no prazo regulamentar, e, simultaneamente, não declarada e/ou informada de forma incorreta, inexata ou omissa, nos termos do já citado art 35-A da Lei nº 8.212/91 (introduzido pela Lei nº 11.941/09), c/c art. 44, inciso 1, da Lei nº 9.430/96 (na redação da Lei nº 11.488/07), de forma a assegurar a aplicação da penalidade pecuniária mais benéfica ao sujeito passivo.

É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DESCONTAR E• RECOLHER AS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. OBRIGATORIEDADE. VALOR DA MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos normativos, sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas que gozem de plena eficácia.

Ainda que a empresa ostente a condição de entidade beneficente de assistência social imune de contribuições previdenciárias, não está dispensada de arrecadar e recolher, na condição de responsável tributário, as contribuições dos seus segurados.

Em matéria tributária a Lei nova que prevê multa mais benéfica ao infrator deverá retroagir para alcançar fatos pretéritos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 327 e ss),

transcrevendo, *ipsis litteris*, a quase totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

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

2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Conforme narrado, a exigência em epígrafe diz respeito às contribuições devidas à Seguridade Social, sendo que a apuração dos valores se refere ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004. O recorrente foi cientificado da presente notificação em 22/12/2008 (e-fl. 02), tendo apresentado impugnação tempestivamente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, examinando o Relatório de Documentos Apresentados - RDA, cujas informações foram corroboradas nos sistemas informatizados da SRFB, constatou que o sujeito passivo, no período em que se poderia aplicar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador (01/2003 a 11/2003) efetuou de forma espontânea, nas competências 01/2003 a 04/2003, através de GPS, recolhimentos parciais de contribuições previdenciárias.

Assim, a decisão recorrida reconheceu a extinção do crédito tributário do período 01/2003 a 04/2003, em virtude da decadência, uma vez que, aplicando-se o parágrafo 4º do art. 150 do CTN, o direito potestativo de o fisco constituí-lo através do lançamento teria expirado em 05/2008.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário, alegando a decadência parcial do crédito tributário lançado, até a competência novembro de 2003.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 22/12/2008 (e-fl. 02).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

No caso dos autos, para o período cuja decadência não foi reconhecida pela decisão recorrida (05/2003 a 11/2003), analisando o Auto de Infração e seus Anexos, não vislumbro a apresentação de qualquer GPS e nem mesmo a apropriação de sobras de competências anteriores para as referidas competências, o que, a meu ver, poderia se equivaler ao pagamento parcial.

Assim, entendo que não houve antecipação de pagamento para o período assinalado, qual seja, 05/2003 a 11/2003, eis que não constato nos autos a documentação comprobatória e nem mesmo os demonstrativos arrolados pela fiscalização permitem compreender neste sentido, sobretudo considerando que não houve apropriação de GPS para essas competências, de modo que a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, **não havendo que se falar em decadência do crédito tributário, para além das competências que já foram reconhecidas pela decisão recorrida.**

Em outras palavras, apesar da juntada de inúmeros documentos nos autos, não vislumbro como comprovada a antecipação de pagamento, ainda que parcial, para o período assinalado, qual seja, 05/2003 a 11/2003. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, eis que não comprovada a existência de pagamento antecipado.

A propósito, trata-se de matéria controvertida, de modo que o recorrente teve a oportunidade de tecer maiores esclarecimentos a esse respeito, inclusive juntando a

documentação necessária em seu recurso, mas, em contrapartida, limitou-se a reproduzir o teor de sua impugnação.

Dessa forma, afasto a alegação acerca da decadência do crédito tributário para as competências 05/2003 a 11/2003.

3. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD nº 37.155.303-2) relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontadas pela empresa, do período de 01/2003 a 12/2004, no valor de R\$ 102.550,21, acrescido de juros e multa.

Em relação ao mérito, o sujeito passivo mantém sua linha de argumentação que, em suma, se baseia na sua pretensa condição de entidade beneficente de assistência social, isenta (ou imune) das obrigações sociais ora exigidas - condição esta, alega, não observada pela fiscalização -, e que teria sido o pressuposto lógico e necessário desencadeador de todas as demais imputações que lhe foram feitas, porquanto entendera a autoridade fiscal que a empresa, por ter se enquadrado como isenta, teria atuado dolosamente no intuito de não prestar o tributo devido.

Contudo, conforme bem assinalado pela decisão recorrida, a imunidade constitucional das entidades filantrópicas alberga o sujeito passivo na condição de contribuinte, jamais na condição de responsável tributário, quando a entidade funciona como fonte pagadora, efetuando os descontos das parcelas dos segurados empregados e contribuintes individuais e recolhendo-as aos cofres públicos.

Dessa forma, absolutamente desarrazoada a pretensão de se albergar na imunidade constitucional para afastar o recolhimento de contribuição previdenciária da parcela dos segurados empregados e contribuintes individuais, estes que são os contribuintes de fato e direito, que suportaram o ônus do imposto, e não a fonte pagadora.

Portanto, independente da discussão acerca da condição de imunidade da entidade, deve existir o recolhimento de contribuição previdenciária acerca das parcelas dos segurados empregados e contribuintes individuais, pois o direito à isenção/imunidade, não alcança as contribuições descontadas, ou que deveriam ter sido descontadas.

Para além do exposto, cumpre destacar que, no caso em questão, não foi atribuída responsabilidade legal a qualquer sócio da pessoa jurídica autuada. A relação de sócios constantes nos relatórios "Relação de Representante Legais — REPLEG" e "Relação de Vínculos — VÍNCULOS", não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. A questão, inclusive, já foi objeto de Súmula neste Conselho:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Trata-se, portanto, de matéria substancialmente alheia ao presente lançamento, não tendo sido instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

Em relação à Representação Fiscal para Fins Penais, cabe pontuar que, sempre que constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, o auditor fiscal deve formalizá-la, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

A propósito, já está sumulado o entendimento segundo o qual este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

De toda sorte, a representação fiscal para fins penais permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para efetuar seu juízo acerca dos fatos, bem como, consequentemente, sobre a conveniência ou não da instauração da persecução penal.

E, ainda, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72. A propósito, constato que a motivação fiscal está clara, sobretudo considerando o que está disposto no Relatório Fiscal, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

A esse respeito, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei 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.

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

Vejamos o que consta na Nota SEI 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,”c”:

1.2.6. Multas

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.

Embora inexistir decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste

Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

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

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite