



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720066/2012-40
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.630 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FUNDACAO MATERNIDADE SINHA JUNQUEIRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial de Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Afasta-se a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, 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 realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte somente em relação à multa de ofício. Vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Miriam Denise Xavier que conheciam integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sara Maria de Almeida Carneiro e Silva (suplente convocada), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias e exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória (AI 68) caracterizada pelo fato do contribuinte, entidade beneficente sem fins lucrativos, ter apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social-GFIP com os dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias e que se referem a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais (prestadores de serviços autônomos).

O relatório fiscal assim resumiu a infração:

2 - O valor deste AI - Auto de Infração refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social- FPAS código 515 (20,00%); às contribuições para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho-RAT (2,00%), às contribuições destinadas a Terceiros (Salário Educação= 2,50%, Incra = 0,20%, Senac= 1,00%, Sesc= 1,50% e Sebrae= 0,60%) e às multas por não cumprimento de obrigações acessórias, no período acima citado, cuja fiscalização e arrecadação competem à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme determinam os artigos 2º e 3º da Lei n.º. 11.457 de 16/03/2007.

3 - O valor originário do débito apurado, corresponde ao montante das contribuições sociais devidas pela empresa, mediante alíquotas aplicadas sobre as bases de cálculos consideradas pela fiscalizada e relacionadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, através de folhas de pagamento e de declaração em GFIP e referentes às competências de janeiro a dezembro/2008. O débito apurado não foi declarado em GFIP, tendo em vista que no período do débito utilizaram o código de FPAS 639 (Entidade Beneficente de Assistência Social- com Isenção de Contribuição Patronal e de Outras Entidades e Fundos), sendo que o correto seria o código de FPAS 515 (Estabelecimento de Serviço de Saúde- com recolhimento da Contribuição Patronal, RAT e Outras Entidades e Fundos). O embasamento desta ação Fiscal está no Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n.º 001/2008, anexo a este AI. A fiscalizada foi excluída do rol das Entidades Isentas das Contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91, a partir de 01/01/2001, com base no disposto no § 8º, artigo 206 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo

Decreto n.º 3.048 de 06 de maio de 1.999, sendo cientificada através do Aviso de Recebimento AR n.º 12164210 0 BR com data de recebimento em 11/02/2008.

4-DO LEVANTAMENTO:-

4.1 - O debcad 37.353.764-6 tem como fato gerador o pagamento de salários aos empregados (alíquotas de 20% FPAS 515 + 2% RAT) e pagamentos aos contribuintes individuais (alíquota de 20% FPAS 515).

4.2 - O debcad 37.353.765-4 tem como fato gerador o pagamento de salários aos empregados (alíquotas de 5,8% -Outras Entidades e Fundos- FPAS 515).

4.3 - O debcad 37.353.763-8 se refere à multas por não cumprimento de obrigações acessórias (FL 68).

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por unanimidade de votos, conheceu parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para que a multa aplicada mediante o Auto de Infração DEBCAD n.º 37.353.7638, CFL 68, fosse recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32A, I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

O acórdão 2302-003.351 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece, em sede de Recurso Voluntário, de questão que já se encontre plasmada pelo atributo da *Cosa Julgada Administrativa*, adquirido mediante decisão administrativa da qual não caiba mais recurso, proferida em Processo Administrativo Fiscal distinto. O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se porventura houver.

RECURSO VOLUNTÁRIO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

A Cosa Julgada Administrativa configura-se causa determinante para a extinção do processo sem resolução do mérito, podendo ser reconhecida de ofício pela Autoridade Julgadora em qualquer tempo e grau de Jurisdição, enquanto não proferida a decisão de mérito, obstando, inclusive, que o autor intente, novamente, a mesma demanda.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO.

Perde o direito à isenção de contribuições previdenciárias de que trata o §7º do art. 195 da CF/88 a Entidade Beneficente de Assistência Social que deixar de atender a qualquer dos requisitos arrolados nos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, desde a data em que deixar de atende-los, ficando tal entidade, desde então, sujeita ao recolhimento integral das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. LEI Nº 12.101/2009. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS ESSENCIAIS. SUSPENSÃO AUTOMÁTICA DO DIREITO À ISENÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO.

No regime jurídico instituído pela Lei nº 12.101/2009, a constatação do descumprimento, pelo Beneficiário, dos requisitos indicados no art. 29 dessa lei implica a suspensão automática do direito à isenção de contribuições previdenciárias, pelo período em que se constatar o descumprimento em foco, devendo a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 04/06/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em ralação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Contra o acórdão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência visando rediscutir o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas. Defende que "para as competências até novembro de 2008, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da IN 1.207/2010, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa

mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4.º, 5.º e 6.º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009. Para as competências posteriores a novembro de 2008 aplica-se a penalidade prevista no art. 35-A”.

Intimado o contribuinte apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados. Oportunamente, foram apresentadas ainda contrarrazões ao recurso da União onde, em preliminar, foi pedido o cancelamento da multa em razão da anistia instituída pelo art. 49 da Lei n.º 13.097/15 e o não conhecimento do recurso por ausência de prequestionamento. No mérito, fazendo destaque que o recurso abrangeria apenas a discussão acerca da aplicação do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 no lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, pugna o contribuinte pelo não provimento do apelo.

Tempestivamente o Contribuinte apresenta também o seu próprio Recurso Especial ao qual foi dado parcial seguimento. Nos termos dos despachos de fls. 1442/1455, 1546/1461 devolve-se para este Colegiado o debate acerca de dois pontos:

1) aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/09: houve erro no lançamento na medida em que a autoridade fiscal deixou de observar o procedimento previsto na Lei n.º 12.101/09 e exigiu o tributo com base exclusivamente na existência de ato cancelatório da imunidade. Cita como paradigmas os acórdãos 2401-002.807 e 2401-003.454.

2) exclusão da multa de ofício, pois a mesma inexistência até as alterações da redação da Lei n.º 8.212/91 promovidas pela Lei n.º 11.941/09. Os paradigmas são: 2403-002.951

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso.

Em 18.07.2017, foi proferido do despacho de sobrestamento de fls. 1474/1475. Na ocasião foi esclarecido que, em que pese a tese recursal versar sobre o critério de aplicação do das multas face o art. 106 do CTN, o lançamento em questão envolveria o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, discussão naquela ocasião ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, tendo a Suprema Corte determinado o sobrestamento de processos administrativos nos termos da Petição STF n.º 6.604/2017.

Às 1476/1477 é juntado aos autos despacho de devolução do processo a esta Conselheira para prosseguimento do feito haja vista encerramento do julgamento do RE n.º 566.622/RS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Conforme exposto estamos diante de recursos interpostos pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional. Pugna o contribuinte pelo cancelamento do lançamento por ausência de cumprimento dos procedimentos previstos na Lei nº 12.101/09 e ainda, subsidiariamente, pelo cancelamento da multa de ofício, pois inexistente na data da ocorrência dos fatos geradores. A Fazenda Nacional, por sua vez, traz para debate o critério para o cálculo das multas aplicadas haja vista as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09 na Lei nº 8.212/91.

Diante da relação de causa e efeito, inicio o julgamento pelo recurso do Contribuinte.

Do Recurso do Contribuinte:

1) Da aplicação do art. 49 da Lei nº 13.097/2015 suscitado em sede de contrarrazões e recurso especial:

Antes de iniciarmos a análise do recurso, se faz necessária manifestação quanto ao pedido do contribuinte para aplicação da anistia trazida pelo art. 49 da Lei nº 13.097/2015. Argumenta o contribuinte que trata-se de fato superveniente que cujas implicações, por serem mais benéficas, devem ser consideradas por este Colegiado.

Citado dispositivo legal possui a seguinte redação:

Art. 49. Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Observamos que trata-se de regra de anistia condicionada ao cumprimento de dois requisitos: ter sido a multa lançada até a publicação da lei e ainda que a irregularidade quanto a declaração tenha sido sanada até o mês subsequente a data prevista para a sua entrega. Temos assim um direito assegurado em lei e oponível à administração pública, ou seja, comprovando o contribuinte o cumprimento dos requisitos a multa deve ser relevada.

Ocorre que não é este órgão julgador a autoridade competente para avaliar o cumprimento dos requisitos, primeiro porque é a Receita Federal o órgão que tem acesso às informações acessórias produzidas e enviadas pelos contribuintes e segundo porque nem mesmo foi apresentado pela recorrida provas que demonstram o cumprimento das condições.

Assim, no caso concreto, deixo de me manifestar sobre o pedido formulado pela recorrente em sede de contrarrazões e recurso especial. Trata-se de pedido que deve ser apresentado oportunamente à autoridade administrativa competente e o qual não depende de qualquer reconhecimento ou juízo de valor deste Colegiado, pois trata-se de direito previsto em lei e assegurado a qualquer contribuinte que comprovar o cumprimento dos requisitos fixados.

2) Do conhecimento do Recurso do Contribuinte:

Um dos itens admitidos no recurso do Contribuinte diz respeito ao cancelamento do lançamento haja vista a não observação dos procedimentos de fiscalização trazidos pela Lei n.º 12.101/2009. Citando como paradigmas os acórdãos 2401-002.807 e 2401-003.454, defende a recorrente que para fins de exigência de contribuições previdenciárias – cota patronal – de entidades de sem fins lucrativos, não basta a fundamentação da existência de ato cancelatório da isenção, deve o fiscal apontar no lançamento os motivos que sustentam a imputação de descumprimento dos requisitos previstos na Lei n.º 8.212/91.

Em que pese o argumento posto, entendo que a discussão não deve ser conhecida.

Segundo consta do acórdão recorrido, no caso concreto, o ato cancelatório que motivou o lançamento foi objeto do PAF n.º 15956.00267/2007-60, ocasião onde o contribuinte exerceu seu direito de ampla defesa e contraditório. Tal informação consta do relatório de fls. 524/525 apresentado em razão da Resolução n.º 2302-000.244. Diante deste relatório o Colegiado recorrido acabou por entender pelo trânsito em julgado da discussão de mérito afeta ao próprio ato cancelatório. Consta do acórdão: “Diante de tal cenário, decorrendo o Ato Cancelatório n.º 001/2008 de decisão administrativa em relação à qual não cabe mais recurso nessa Instância, não comporta o presente Processo Administrativo Fiscal mais qualquer debate em torno da questão, em virtude da Coisa Julgada Administrativa, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário”.

A premissa de existir coisa julgada quanto ao mérito do ato cancelatório que atestou o não cumprimento dos requisitos para fruição da imunidade das contribuições previdenciárias norteou todo o julgamento, tendo o Colegiado recorrido concluído pela manutenção do lançamento determinando apenas o ajuste nas multas aplicadas em razão das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/08.

Analisando a mesma tese da Lei n.º 12.101/09, a Turma *a quo*, concluiu pela aplicação ao caso a regra do *tempus regit actum* do art. 144 do CTN. A Lei n.º 12.101/2009 teria natureza híbrida com norma de conteúdo formal e material, neste último caso, considerando que o ato cancelatório já estaria perfeitamente constituído por meio de processo já encerrado, a retroatividade da norma deveria ser rechaçada. Consta do acórdão:

De fato, a Lei n.º 12.101/2009 estabeleceu, além de novas normas de direito material tributário, também normas de cunho procedimental que instituíram novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando dessarte 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.

Assim, dessai da inteligência do art. 144 do CTN a irretroatividade das normas de direito material, ressalvados os casos previstos no art. 106 do próprio codex. Porém, há que se observar a retroatividade das normas procedimentais que hajam 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, a teor do §1º do suso mencionado dispositivo legal.

Aprime-se que o estabelecimento de requisitos para a concessão de isenção configura-se matéria de direito material, e não de direito procedimental, razão pela qual não de ser observados, no presente caso, os requisitos vigentes à data dos fatos geradores, in casu, art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

No caso em debate, a Fiscalização constatou em 2007 o descumprimento dos requisitos previstos nos incisos II e V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, sendo por tal razão, no rito fixado pela norma vigente à data dos fatos geradores, instaurado Processo Administrativo Fiscal adrede, do qual resultou a emissão do Ato Cancelatório n.º 001/2008, em decisão da qual não cabe mais recurso.

Observamos, que no caso concreto, embora o Colegiado admita a possibilidade da retroatividade de norma processual faz destaque que o processo administrativo que cuidou do ato cancelatório teria ocorrido em data anterior a nova norma, no ano de 2007/2008, estando já encerrado.

A turma *a quo* indo além destaca ainda que na remota hipótese de se admitir a aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/09 o lançamento seria mantido pois além de não possuir o certificado emitido pela autoridade competente reconhecendo a condição do contribuinte de entidade de interesse social (art. 55, II da Lei n.º 8.212/91), no processo administrativo já encerrado restou caracterizado também infração ao V do art. 55 da lei n.º 8.212/91, condição repetida no inciso II da citada Lei n.º 12.101/09 (*II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais*).

Dessarte, estando a descoberto de Direito à isenção, houve-se por lavrado ao Auto de Infração ora em debate, constituindo o crédito tributário devido pela entidade em questão.

Caso fossem observados os procedimentos estatuídos pela novel legislação, de acordo com o pleito defendido pelo Recorrente, o resultado finalístico não seria diverso. Dispondo sobre normas tributárias de jaez procedimental, estatui o art. 32 da Lei n.º 12.101/2009 que havendo sido constatado o descumprimento dos requisitos legais para a fruição da isenção, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil deve lavrar, por dever de ofício, o competente auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Além disso, considera-se automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições previdenciárias ora em debate durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito legal para a sua concessão/fruição.

...

No período em debate, conforme assentado no Ato Cancelatório, houve-se por reconhecido, mediante decisão administrativa definitiva, o descumprimento de requisitos legais para a fruição de isenção de contribuições previdenciárias, fatos jurídicos esses que *de per se* implicam, na novel legislação, a suspensão automática do direito à isenção em relevo, bem como o dever de ofício da Fiscalização de proceder à lavratura do Auto de Infração tendente ao lançamento tributário das contribuições sociais então devidas.

E para colocar uma pá de cal definitiva nas alegações da entidade, atente-se que o requisito previsto no inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 encontra-se reproduzido no inciso II do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, o qual restou reconhecido como de efetivo

objeto de descumprimento por parte da entidade Recorrente, conforme Ato Cancelatório n.º 001/2008.

...

Nessa prumada, mesmo que houvesse retroatividade de normas de direito material, o que, repise-se, não é juridicamente possível nas circunstâncias do presente caso, ainda assim haveria descumprimento de requisito legal, importando na consequente suspensão automática do direito à isenção e na inafastável lavratura do correspondente Auto de Infração.

Por derradeiro, fechando definitivamente o esquite, o inciso VII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009 estabelece como requisito essencial para a fruição da isenção em realce o efetivo cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

No caso sobre o qual ora nos debruçamos, o Recorrente, mesmo ciente do cancelamento do seu direito à fruição da isenção em foco, nos termos do Ato Cancelatório n.º 001/2008, permaneceu informando em suas GFIP o código FPAS 639, que é exclusivo para Entidade Beneficente de Assistência Social em gozo do direito à isenção de contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e para outras entidades e fundos, dando ensejo assim à lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória CFL 68.

Nessa prumada, nos termos do art. 32, §1º, c.c. art. 29, VII, ambos da Lei n.º 12.101/2009, o mero descumprimento objetivo de obrigação tributária acessória já se configura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a suspensão automática do direito à isenção de contribuições previdenciárias e a consequente lavratura do correspondente Auto de Infração de obrigação tributária principal.

Assim, da leitura do acórdão recorrido depreendo que – diante da existência de coisa julgada em processo administrativo específico onde foi verificado descumprimento das condições da empresa para fruição da imunidade – o Colegiado recorrido:

- afastou a retroatividade de norma procedimental, pois o processo onde se discutiu o mérito do ato cancelatório já havia sido encerrado;
- afastou a retroatividade de norma material pela aplicação do art. 144 do CTN, atestando, em razão do PAF já transitado em julgado, que as condições dos incisos II e V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 foram descumpridas;
- mesmo admitindo a aplicação da Lei n.º 12.101/09, destacou que a fundamentação do lançamento está embasada em duas fundamentações (atestadas segundo o ato cancelatório): i) ausência de certificado emitido de entidade beneficente de assistência social e ii) não aplicação da integralidade do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (art. 55, II e V da Lei n.º 8.212/91.
- mesmo admitindo a aplicação da Lei n.º 12.101/09, a caracterização de condição prevista no inciso VII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, por infração à obrigação acessória (GFIP), seria fato que isoladamente levaria a cassação da isenção.

Diante de tantas especificidades é de se esperar que os acórdãos paradigmas não serviriam para a caracterização da divergência, pois estão relacionados a situações bem mais singelas. Em nenhum deles temos o debate afastando a caracterização de coisa

julgada a partir do encerramento do processo onde se travou a discussão de mérito dos motivos que levaram à exigência fiscal e, ainda, a discussão se dá apenas sob o viés da possibilidade do lançamento se basear exclusivamente na ausência de certificado de entidade beneficente de assistência social.

No acórdão 2401-002.807, a partir de ato cancelatório é exigida a contribuição previdenciária. No voto vencido é feito o destaque de que o lançamento está atrelado à constatação de que a entidade não comprovou ter requerido a isenção junto ao INSS após o ato de cancelatório, menciona que mesmo que o preenchimento dos demais requisitos previstos no art. 55, qualificassem o contribuinte a solicitar a isenção, as mesma não se dava de forma automática, considerando que da leitura do §1º, artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991 para regular concessão seria necessário que a entidade procedesse ao requerimento junto à Secretaria da Receita federal do Brasil, que dispunha de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

O entendimento que prevaleceu no caso, como se constata do voto vencedor, foi no sentido de que a mera ausência de requerimento de isenção junto ao INSS, por força das alterações promovidas pela MP 446/2008 (art. 37) e Lei nº 12.101/2009, não seria motivo para inaplicabilidade da imunidade, devendo a autoridade fiscal – uma vez rechaçado os atos cancelatórios – lavrar auto de infração contendo em seu relatório a demonstração do descumprimento dos requisitos do benefício. Pela nova legislação deveria o procedimento de cancelamento da imunidade ser precedido de processo administrativo por meio do qual a autoridade competente descreveria de forma pormenorizada quais os requisitos teriam sido descumpridos pelo contribuinte. Consta do voto:

Com o fito de rechaçar qualquer dúvida quanto à matéria, impede suscitar que o próprio Decreto 7.237, de 20/07/2010, o qual regulamentou a Lei nº 12.101/2009, encampou tal entendimento ao determinar que os Atos Cancelatórios e Pedidos de Isenção pendentes de julgamento deveriam ser remetidos para Delegacias da Receita Federal competentes com a finalidade de verificação do cumprimento dos requisitos da isenção consoante se infere dos artigos 44 e 45 que assim preceituam:

...

Melhor elucidando, se o próprio Decreto que regulamentou a Lei nº 12.101/2009, na linha do disposto no art. 144, parágrafo 1º do CTN, contemplou a retroatividade dos novos procedimentos para verificação da observância dos pressupostos para a fruição da isenção da cota patronal para os processos contemplando pedidos de isenção e cancelamento ainda pendentes de julgamentos, quiçá para os casos de ação fiscal em curso como aqui se vislumbra.

E mais, se os Atos Cancelatórios ainda pendentes de julgamentos perderam efeitos e objeto com a determinação da remessa às unidades da Receita Federal de origem, para nova análise do cumprimento dos requisitos da isenção, não se pode admitir que um Ato Cancelatório dos idos de 1999, possa repercutir no processo em referência.

...

Com mais especificidade não é demais lembrar que o entendimento estampado acima, se aplica exclusivamente aos novos procedimentos, iniciados ou já em curso após o advento da Lei 12.101/2009, não alcançando, portanto, aqueles que se findaram antes da edição da referida lei, mesmo porque as autoridades fazendárias não poderiam adivinhar os novos regramentos que seriam contemplados pela legislação futura.

Pelo que se observa, no caso do paradigma ainda estava pendente de julgamento o processo administrativo onde se discutia ter o contribuinte direito ao não à imunidade. Entretanto, no caso ora em apreço o Colegiado recorrido parte da premissa que tal debate já foi travado em processo específico cujos efeitos já se concretizaram a partir do trânsito em julgado da decisão que culminou com o ato cancelatório no ano de 2008, data anterior a edição dos instrumentos normativos citados – MP 446/2008 e Lei nº 12.101/2009. Lembrando que no entendimento do acórdão recorrido a suspensão do direito à imunidade também estaria motivada pela constatação do descumprimento do inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme menção feita pela fiscalização quando da lavratura do presente auto de infração.

No segundo paradigma, acórdão 2401-003.454, o Colegiado se debruçou sobre argumento do contribuinte no sentido de que, por ser possuidor do certificado de entidade de assistência social devidamente emitido pela autoridade competente, para a cassação do seu direito seria imprescindível a edição do respectivo “Ato Cancelatório”. O Colegiado paradigmático com fundamento na Lei nº 12.101/2009 – já utilizada pela autoridade fiscal – esclarece ser desnecessária a edição de ato cancelatório, podendo a imunidade ser afastada se restar caracterizada o descumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91:

Repousa exatamente nos dispositivos encimados a discussão aventada pela contribuinte e que nos fez pensar sobre o tema, para não lhe conferir direito, senão vejamos.

Como se observa, com o advento da Lei nº 12.101/2009, o procedimento fiscal tendente a verificar o cumprimento dos requisitos do favor legal que ora cuidamos fora submetido a nova ordem, passando a entidade a usufruir da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias a partir da publicação da concessão da certificação, conquanto que observados os demais pressupostos para tanto, inseridos na Seção I da mesma Lei.

Por seu turno, rechaçando os atos cancelatórios, determinou-se que a fiscalização e a eventual constatação do descumprimento dos requisitos do benefício fiscal em comento deveria ser formalizada com a lavratura do auto de infração, contendo relatório demonstrando a inobservância de tais pressupostos em relação ao período objeto da fiscalização.

Extrai-se daí a celeuma que permeia a presente demanda. De um lado, a autoridade lançadora achou por bem reenquadrar a entidade como não imune, desconsiderando o seu autoenquadramento naquela condição, inferindo para tanto que assim procedeu em razão do descumprimento das normas legais que regulam a matéria, cada uma a seu tempo, como acima explicitado.

Em outra via, pretende a contribuinte seja decretada a insubsistência/nulidade do feito, aduzindo para tanto que a autoridade fiscal deveria ter aguardado pretérita manifestação do Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome, cancelando ou suspendendo aludido benefício fiscal, contemplando os fatos que levaram a tal conclusão, para, somente assim, poder promover o lançamento, entendimento que não compartilhamos.

...

Na esteira desse entendimento, tendo a fiscalização que culminou com a lavratura dos presentes autos de infração transcorrido após a vigência da Lei nº 12.101/2009, andou bem a autoridade lançadora ao observar os procedimentos ali inscritos, aprofundando-se na matéria, ao rechaçar a condição de entidade isenta, dissertando a propósito dos pressupostos legais da isenção que teriam sido inobservados e para quais períodos, não havendo a necessidade de prévia emissão de Ato Cancelatório por parte

do Fisco ou mesmo do Ministério competente para a concessão do CEBAS, impondo a manutenção do feito na forma conduzida.

Conforme exposto, também no segundo paradigma inexistiu a discussão acerca da existência de coisa julgada administrativa de processo encerrado em data anterior as alterações legislativas e ainda, inexistiu qualquer debate acerca da aplicação retroativa da Lei nº 12.101/2009 na medida em que esta já serviu de base para a realização do lançamento ali enfrentado. Ou seja, a partir dos elementos deste julgado não é possível afirmar que o Colegiado paradigmático, analisando o nosso caso concluiria de forma diversa da Turma *a quo*.

Assim, diante da ausência de similitude fática entre os julgados entendo pela impossibilidade de se estabelecer a divergência pretendida pelo contribuinte, razão pela qual, deixo de conhecer do tema: “retroatividade da Lei nº 12.101/2009”.

Da multa de ofício:

A segunda divergência evolui a discussão sobre a necessidade de cancelamento da multa de ofício. Para o contribuinte até a edição da Medida Provisória nº 449/2008 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) inexistia a previsão de multa de ofício.

Considerando que o debate em questão permeia também o mérito do recurso da Fazenda Nacional, passo a analisar os recursos de forma conjunta.

Da multa – recursos do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL:

Conforme exposto, em comum aos recursos da Fazenda Nacional e do contribuinte temos o debate acerca das multas aplicadas ao lançamento e os efeitos das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 pela MP 449/08 e Lei nº 11.941/2009.

Do conhecimento do recurso da Fazenda Nacional:

Antes, diante das ponderações feitas em sede de contrarrazões, importante mencionar que o recurso da Fazenda deve ser conhecido.

Quanto ao argumento da ausência de prequestionamento devemos destacar que tanto o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal - PAF, quanto o §5º do art. 67 do Regimento Interno do CARF são expressos no sentido de que tal regra se aplica ao contribuinte, e não poderia ser diferente, pois via de regra, salvo a necessidade de oposição de embargos contra a decisão proferida, a primeira oportunidade de a Fazenda Nacional se manifestar nos autos se dá com a interposição do Recurso Especial. Vale citar os dispositivos legais mencionados:

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais."

Alega ainda o contribuinte que o despacho de admissibilidade estaria incompleto, pois não teria sido analisado o item III.1 que trata da multa aplicável ao Auto de Infração de Obrigação Principal.

De fato o recurso da Fazenda Nacional foi dividido em dois pontos: III.1 da multa aplicável aos AIOP (paradigmas 2401-002.453 e 9202-003.401) e III.2 da multa aplicável ao AIOA (paradigmas 206-01.782 e 2401-00.127) tendo o despacho de fls. 868/876 analisado apenas os últimos acórdãos.

Entretanto, em que pese tal falha, fato é que as matérias são comuns e as duas argumentações (III.1 e III.2) convergem para o mesmo entendimento, qual seja, havendo lançamento de obrigação principal em conjunto com multa por descumprimento de obrigação acessória, para verificação da multa aplicada deve-se comparar a multa do novo art. 35-A (75%) com a soma das multas previstas no art. 35 (na redação anterior – escalona) e art. 32 (redação anterior – variável).

Assim, e considerando que o contribuinte também traz para o debate a discussão acerca da multa aplicada ao lançamento da obrigação principal, entendo que a ausência de análise do mencionado item III.1 não impede o julgamento da matéria.

Do exposto conheço do recurso da Fazenda Nacional.

Do mérito – aplicação das multas em face das alterações promovidas na Lei n.º 8.212/91 pela MP 449/08 e Lei n.º 11.941/09:

Como exposto, a matéria se restringe a discutir retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Embora este Colegiado em algumas ocasiões já tenha entendido da forma como apresentado pela União, é relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, já abriu mão da tese ora discutida acolhendo o entendimento **pela inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de ofício de 75% para os casos de lançamento de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.**

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

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 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 n.º 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").

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

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

...

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

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

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência

pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

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

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Importante registrar que pelas mesmas razões, na reunião do Pleno realizada em 06/08/2021 foi aprovada a revogação da Súmula CARF nº 119.

Assim, deve-se afastar a aplicação da multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Conclusão:

Diante do exposto conheço em parte do recurso do contribuinte para, na parte conhecida, dar-lhe provimento. E conheço e nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri