



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16024.000028/2010-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.486 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** FUNDAÇÃO UBALDINO DO AMARAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2007

QUOTA PATRÔNAL. IMUNIDADE. ENTIDADE ISENTA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CEBAS/CEAS. ATO CANCELATÓRIO. DRJ. COMPETÊNCIA. RENOVAÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA 446/2008. REVISÃO DO ATO CANCELATÓRIO. POSSIBILIDADE.

A competência da DRJ limita-se à discussão relacionada ao crédito tributário, constituído através de Auto de Infração, não podendo manifestar-se sobre o Ato Cancelatório da Isenção cujas apreciação e decisão de mérito deram-se nas instâncias administrativas competentes, conforme a legislação vigente.

A renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social (CEAS), em decorrência da edição da MP 446/2008, não implica na presente esfera de julgamento administrativo o restabelecimento da isenção/imunidade da entidade, cabendo à interessada peticionar à autoridade competente da Unidade de Origem, visando à revisão do referido Ato Cancelatório.

**AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.**

A propositura de ação judicial implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento administrativo ater-se, eventualmente, à matéria diferenciada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das questões concomitantes, rejeitar a preliminar e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração de Obrigações Principais que constitui o crédito tributário de contribuições sociais devidas à seguridade social, relativas à parte da empresa e à parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$ 7.639.330,82, consolidado em 19/02/2010 e referente ao período de 02/2005 a 13/2007.

Consoante os autos sob análise, o presente lançamento é composto pelos seguintes levantamentos:

**FA - FOLHA PAGTO AUTÔNOMOS GFIP**, contendo contribuições consideradas não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), das competências 02/2005 a 12/2007, obtido a partir de remunerações constatadas em GFIP.

**FS - FOLHA PAGTO EMPREGADOS GFIP**, contendo contribuições consideradas não declaradas em GFIP, das competências 02/2005 a 13/2007, obtido a partir de remunerações constatadas em GFIP.

As bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas aplicadas e o valor apurado das contribuições previdenciárias estão demonstradas, por estabelecimento, no relatório Discriminativo do Débito (DD) e Relatório de Lançamentos (RL), anexos ao AI.

Os percentuais de juros e da multa aplicados sobre o presente crédito e a legislação correspondente estão discriminados no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD). Também constam no Relatório Fiscal os fundamentos legais das contribuições exigidas.

A fiscalização faz, ainda, considerações sobre a multa cabível, apresentando planilha comparativa (fls. 52) entre as multas legalmente previstas antes e após a edição da Medida Provisória (MP) 449/2008, convertida na lei 11.941/2009. Em síntese, como resultado dessa comparação, foi aplicada a multa de mora de 24%, vigente à época dos fatos geradores, haja vista ser, somada à multa pela falta de declaração em GFIP (FL 68), mais favorável que a multa de 75% disposta na lei superveniente, obedecendo ao comando do art. 106, II, "c" do CTN.

Informa a Fiscalização que serviram de base para apuração e lançamento das contribuições constantes neste AI as GFIP apresentadas e informadas pela empresa aos sistemas corporativos previdenciários (bancos de dados), dentre outros.

Foram considerados os recolhimentos efetuados pela entidade, conforme registros no RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados e RDA - Relatório de Documentos Apresentados. As Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS) foram apropriadas, prioritariamente, em favor das contribuições referentes à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais; os valores excedentes foram aproveitados neste AI.

Cita, ainda os demais relatórios integrantes do Auto de Infração e outros documentos de crédito (Autos-de-Infração) lavrados durante a ação fiscal, bem como a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

A notificada foi cientificada do lançamento, pessoalmente, e apresentou IMPUGNAÇÃO dentro do prazo legal de defesa, aduzindo, em síntese, o que se segue.

*Da condição da impugnante - entidade beneficente de assistência social - dos antecedentes à lavratura do Auto de Infração*

*- que é (após extenso arrazoado) tradicional entidade beneficente de assistência social, educacional e cultural, sem fins lucrativos, conforme dispõem seus estatutos, enumerando suas diversas atividades de caráter beneficente, considerando-se detentora do direito à isenção (em verdade, imunidade) da quota patronal de Previdência Social. - que houve a desconsideração do fato de ser a impugnante portadora dos Certificados de Entidade de Assistência Social (CEAS1), emitidos pelo CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) nos processos n.º 71010.003046/2003-61 e 71010.004626/2006-18, de renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social (CEAS) para os triênios de 2004/2006 e 2007/2009; conforme certidão emitida pelo CNAS em 27/10/2009 (cópia anexa) e MP n.º 446/2008.*

*- que continua a ser, assim, imune às contribuições sociais Da ação Civil Pública - suspensão de liminar*

*- que houve a suspensão da execução da liminar proferida na Ação Civil Pública 2008.34.00.038314-4, a qual determinava que o Fisco lançasse os créditos de contribuições previdenciárias das entidades que tiveram seus CEAS deferidos por força da MP 446/2008.*

*Da MP n.º 446/2008 - renovação dos Certificados (CEAS)*

*- que apesar da rejeição da MP 446/2008, a falta de edição do decreto legislativo que regulasse as relações jurídicas decorrentes implicou a eficácia dos certificados expedidos pelo CNAS, estando aptos a produzir efeitos jurídicos.*

*Da edição da lei 12.101/2009*

*- que com o advento da lei 12.101/2009, a impugnante - como entidade educacional - passou a responder ao MEC, o qual ainda não passou as instruções necessárias.*

*Do cancelamento da isenção e da condição de entidade filantrópica*

*- que houve a desclassificação da qualidade de entidade filantrópica sem qualquer fundamentação legal ou documental, implicando a inconsistência do presente AI.*

*Da suspensão da exigibilidade do crédito constituído - depósitos judiciais*

- que a impugnante tem em seu favor uma decisão liminar de antecipação de tutela, em ação judicial declaratória, de 2004.61.10.002926-2, pela 3.a Vara Federal de Sorocaba — SP, na qual pleiteia o reconhecimento da imunidade tributária do art. 195 e § 7.º da Constituição Federal, ficando afastada qualquer exigência de recolhimento acerca das contribuições previdenciárias (quota patronal) discutidas nos autos, constituindo hipótese de suspensão da exigibilidade do correspondente crédito tributário (art. 151, V do CTN). Nessa decisão, determinou-se "(...) a suspensão da exigibilidade do crédito discutido nos autos, ante o depósito judicial de fl. 622 (...)".

- ainda, que passou a fazer, a partir do ajuizamento, os correspondentes depósitos judiciais, também caracterizada, na decisão judicial de antecipação de tutela, como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, II do CTN).

- que deve ser, assim, reconhecida no presente AI a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos da referida decisão judicial liminar.

*Da multa e juros de mora — impossibilidade - art. 63 da Lei 9.430/96*

- que, em conseqüência da tutela antecipatória deferida, resulta a impossibilidade de inclusão de multa de ofício e juros de mora no AI, nos termos do art. 63 da lei 9.430/96; devendo ser cancelados os valores de multa e juros de mora apostos no presente AI.

*Da Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP*

- que os artigos 1.º e 2.º da lei 8.137/90 não preveem forma culposa. Sendo puníveis apenas quando praticados com dolo. Não restando comprovado o dolo, incabível a representação fiscal emitida.

*Dos pedidos*

Requer a impugnante: 1) que sejam reconhecidas a suspensão da exigibilidade do crédito lançado; 2) que, no mérito, seja julgado improcedente o Auto de Infração e cancelado de pleno direito.

Junta vários documentos, destacando-se: procuração, atas e estatutos sociais, cópias de decisão judicial de antecipação de tutela, de certidão processual emitida pelo CNAS (fls. 179), de resoluções do CNAS publicadas em DOU, dentre outros

A DRJ Ribeirão Preto, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> *Considerações iniciais*

Inicialmente, cabe ressaltar que, embora não constem informações detalhadas no Relatório Fiscal e nem tampouco na impugnação, percebe-se a mesma situação contextual do presente AI em relação ao processo 16024.000301/2008-61, já julgado por esta turma de julgamento em sessão de 23/03/2010. Neste processo já julgado foi apresentada a emissão de Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais 08110.00/001/2007, a partir de 01/01/2001, com base no disposto no art. 206 do RPS, haja vista a verificação da infração aos requisitos do art. 55, II da Lei 8.212/91

*c/c art. 206, III do RPS. Com a emissão do Ato Cancelatório, sem possibilidade de interposição de recurso, nos termos da legislação de regência, determinou-se procedimento de fiscalização, constituindo o crédito respectivo, relativo à quota patronal.*

*Nenhum fato novo foi trazido aos autos, permanecendo, a priori, a mesma situação de não deter a entidade, perante a Receita Federal do Brasil (RFB), a condição de isenta/imune. Fato este que é comprovado por consulta aos sistemas informatizados da RFB (tela juntada: "CANCELAMENTO A PARTIR 01012001 ART. 55 II LEI 8212"), em que se verifica o cancelamento da isenção a partir de 01/2001. Assim, deu-se, pela fiscalização, o levantamento da quota patronal para as competências subseqüentes.*

*Também não se entende como conflituosa a distinção feita pela impugnante acerca da terminologia "isenção" versus "imunidade" das contribuições previdenciárias. Tal benefício - isenção ou imunidade - que aqui será tratado indistintamente, tem assento constitucional (art. 195 e § 7.º), sendo que as condições ou requisitos legais para que uma entidade pudesse usufruí-lo, no período apurado, estavam postas na lei então vigente, a saber, no art. 55 da Lei 8.212/91 e no Decreto 3.048/99.*

*Tais premissas e eventos serão determinantes para o deslinde da questão discutida no presente Auto de Infração, conforme se segue.*

*Da condição da impugnante - entidade beneficente de assistência social - dos antecedentes à lavratura do Auto de Infração*

*O fato de a entidade - em sua impugnação - ainda considerar-se detentora do direito à isenção da parte patronal das contribuições previdenciárias e de terceiros, não pode ser objeto de apreciação por parte desta DRJ, relativamente ao período apurado.*

*Tanto a rotina de fiscalização dos requisitos (para que qualquer entidade beneficente mantivesse a condição de imune/isenta) que resultou na produção de Informação Fiscal, como a emissão subseqüente do Ato Cancelatório, seguiram o rito legal próprio, previsto nos então vigentes art. 55 da Lei 8.212/91 e art. 206 e §§7.º, 8.º e 9.º do RPS - Decreto 3.048/99.*

*Nos termos do art. 206, do Decreto 3.048/99, o direito à imunidade/isenção já foi devidamente apreciado pelos órgãos competentes, tendo sido exercidos, regularmente, naquela esfera de tramitação, os direitos ao contraditório e à ampla defesa, com apresentação de provas. O Ato Cancelatório, emitido pela autoridade competente (no caso, o Delegado da Receita Federal do Brasil - DRF da jurisdição da interessada), ensejaria, em tese, a possibilidade de recurso a ser interposto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselhos de Contribuintes, nos termos do inciso IV do mesmo § 8.º.*

*Ocorre que, conforme descrito no próprio Ato Cancelatório, não coube recurso ao CRPS - Conselho de Contribuintes, por expressa previsão do § 9.º do art. 206 do RPS.*

*Vê-se que a esfera administrativa de apreciação da matéria que versa sobre o direito à isenção (ou imunidade, para alguns) já se esgotou. Não pode, por absoluta falta de*

*competência, este órgão julgador reapreciar tal matéria; isto é, a presente impugnação não se constitui em foro competente para rediscutir tal questão.*

*Dessa forma, este julgamento, nos termos da legislação de regência, deve limitar-se, tão-somente, à discussão relacionada ao crédito tributário em si, constituído através da lavratura do AI em questão (e de sua observância às legalidades formais).*

*A competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ encontra-se definida na Lei n.º 11.457/2007 e no artigo 212 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF 125, de 04/03/2009 (DOU 06/03/2009).*

*Como o Ato Cancelatório foi motivado pela ausência do requisito objetivo previsto no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, qual seja, a posse do Certificado (CEAS), fornecido pelo CNAS, não cabia recurso ao Conselho de Contribuintes, podendo ser então constituído o crédito correspondente à quota patronal, relativa aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que deixou de atendê-lo, nos termos do § 8.º do art. 206 do RPS.*

*A questão da superveniente posse de Certidões (CEAS) pela impugnante, decorrente da edição da MP 446/2008 e seus efeitos diante deste AI, será analisada adiante.*

*Da ação Civil Pública - suspensão de liminar*

*A alegada suspensão da execução da liminar proferida na Ação Civil Pública 2008.34.00.038314-4, em nada interfere na constituição deste AI.*

*Esta autuação decorreu do próprio poder-dever de fiscalizar inerente ao Fisco, lançando as contribuições patronais decorrentes do descumprimento de requisitos legais para o gozo da isenção. Na referida decisão não consta a proibição expressa de o Fisco proceder às suas atribuições legais, em relação a quaisquer empresas ou entidades; além de mencionar que não cabe ao Poder Judiciário a função legislativa, no sentido de disciplinar as relações jurídicas decorrentes da rejeição da MP 446/2008.*

*Isso não interfere, por outro lado, na validade dos efeitos jurídicos dos certificados concedidos, como será abordado a seguir.*

*Da MP 446/2008 - renovação dos Certificados (CEAS).*

*Alega a impugnante que houve a desconsideração do fato de ser portadora dos CEAS, emitidas pelo CNAS para os triênios de 2004/2006 e 2007/2009; conforme certidão emitida pelo CNAS em 27/10/2009 e MP 446/2008. E mais: que apesar da rejeição da MP 446/2008, a falta de edição do decreto legislativo que regulasse as relações jurídicas decorrentes implicou a eficácia dos certificados expedidos pelo CNAS, estando aptos a produzir efeitos jurídicos.*

*Inicialmente, tem-se que os efeitos da concessão e renovação automática de CEAS, traçados pela referida MP 446/2008, continuam, sim, válidos e eficazes, produzindo efeitos jurídicos, mesmo após a rejeição da medida pela Câmara dos Deputados e a não edição do decreto legislativo que regularia tal situação — pelo Congresso Nacional -, haja vista o regime constitucional das medidas provisórias (art. 62 e § 11 da Constituição Federal).*

*Porém, a mera concessão dos CEAS com base nos artigos 37 a 41 da MP 446/2008 não implica - necessariamente - a aquisição, ipso fado, da pretendida isenção/imunidade, pois tal benefício fiscal depende do preenchimento cumulativo de vários requisitos legais, vigentes à época (com exceção dos dispositivos acrescentados pela Lei 9.732/98. suspensos pelo STF na ADIN 2.028-5/99).*

*A Lei 8.212/91 regulamentou o artigo 195 da Constituição de 1988 disciplinando o comando constitucional inserido no parágrafo 7.º desse artigo, e no seu artigo 55, estabeleceu os requisitos materiais que devem ser atendidos, de forma cumulativa, pelas entidades beneficentes e de assistência social, para estarem autorizadas a deixar de recolher a quota patronal das contribuições previdenciárias.*

*Para fatos geradores ocorridos na vigência do art. 55 da Lei 8.212/91, ou seja, antes da vigência da MP 446/2008 ou da lei 12.101/2009 - que traz, a partir de então, os requisitos materiais para o gozo da isenção, revogando o art. 55 da Lei 8.212/91, a aferição do cumprimento dos requisitos para a concessão da isenção observará aquele dispositivo, conforme o art. 144 do CTN.*

*Registre-se, mais uma vez, que o Ato Cancelatório de Isenção decorreu de procedimento administrativo regularmente previsto no então vigente art. 55, § 4º da Lei 8.212/91, de modo a formalizar o descumprimento dos requisitos legais para o benefício fiscal da isenção/imunidade, observados a ampla defesa e o contraditório, nos termos dos §§ 8.º e 9 do art. 206 do Decreto 3.048/99.*

*Não está configurada, seja com a edição da MP 446/2008, seja com a edição da lei 12.101/2009, a previsão para que seja re-analisado o mérito do cancelamento da isenção ou reapreciada essa questão, no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), uma vez que - no presente caso - os fatos apurados seguiram, até a constituição do crédito tributário correspondente, os requisitos materiais e o rito procedimental vigentes à época.*

*Tem-se o seguinte entendimento, acerca das entidades beneficiadas pela MP 446/2008, que tiveram a isenção cancelada por Ato Cancelatório antes do dia 10/11/2008: se o motivo do cancelamento foi apenas o inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 (a posse do Certificado de Entidade de Assistência Social - CEAS. renovado a cada três anos), a renovação do certificado cessa a causa do cancelamento, logo a empresa faria jus à isenção, devendo a entidade interessada protocolizar petição de revisão do Ato Cancelatório regularmente emitido.*

*Do exposto, não cabe, no presente processo, o (re)julgamento acerca da alegação - reiterada - de que a impugnante seria imune às contribuições sociais, nos termos do art. 195 e § 7.º da Constituição Federal, por possuir o CEAS para o período apurado no AI. Cabe à interessada peticionar à autoridade competente, visando à revisão do referido Ato Cancelatório.*

*Também é inócua para a presente autuação a alegação de que com o advento da lei 12.101/2009, a impugnante - como entidade educacional - passou a responder ao MEC, o qual ainda não passou as instruções necessárias.*

*A impugnante teve o cancelamento da isenção motivado pelo descumprimento de requisito legal disposto no então vigente art. 55 da Lei 8.212/91, cuja apreciação já se deu, como mencionado, na esfera administrativa competente. Caberá a apreciação de mérito do cancelamento/suspensão da isenção, por parte das DRJ, somente na*

*hipótese de suspensão do benefício e de constituição do crédito sob a égide material da lei 12.101/2009 - e não é este o caso da impugnante.*

*Do cancelamento da isenção e da condição de entidade filantrópica*

*Alega, repetidamente, que houve a desclassificação da qualidade de entidade filantrópica sem qualquer fundamentação legal ou documental, implicando a inconsistência do presente AI.*

*Mais uma vez, reitera-se que o cancelamento da isenção/imunidade deu-se na forma do rito então previsto, como plena oportunidade de defesa e contraditório, e decisão administrativa proferida pela autoridade competente. Os fundamentos legais foram todos arrolados, seja no corpo do Ato Cancelatório em si - para o cancelamento da isenção; seja no relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD) do presente AI - para o levantamento das contribuições devidas, a título de quota patronal.*

*Ora, por todas as razões já expostas, as alegações e os pedidos pertinentes ao direito à isenção/imunidade da quota patronal e ao restabelecimento desse mesmo direito não serão objetos de apreciação quanto ao mérito, no presente voto. Ainda mais quando estas questões são discutidas na esfera judicial, como será visto adiante*

*Da suspensão da exigibilidade do crédito constituído - ação judicial concomitante-depósitos judiciais*

*Alega a impugnante ter em seu favor uma decisão liminar de antecipação de tutela, em ação judicial declaratória, 2004.61.10.002926- 2, pela 3.a Vara Federal de Sorocaba — SP, na qual pleiteia o reconhecimento da imunidade tributária do art. 195 e § 7.º da Constituição Federal, ficando afastada qualquer exigência de recolhimento acerca das contribuições previdenciárias (quota patronal) discutidas nos autos, constituindo hipótese de suspensão da exigibilidade do correspondente crédito tributário (art. 151, V do CTN). Nessa decisão, determinou-se "(...) a suspensão da exigibilidade do crédito discutido nos autos, ante o depósito judicial de fl. 622 (...)".*

*Ainda, que passou a fazer, a partir do ajuizamento, os correspondentes depósitos judiciais, também caracterizada, na decisão judicial de antecipação de tutela, como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151. II do CTN).*

*A propositura de ação judicial preventiva (antes da constituição do crédito) não desobriga o Fisco de formalizar o lançamento, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário por qualquer das formas mencionadas no art. 151 do CTN. Isto porque a não-constituição do crédito tributário poderia acarretar a perda do direito de lançar, por transcurso do prazo decadencial.*

*De fato, após a verificação do conteúdo da referida ação judicial, tem-se que seu pedido era o reconhecimento da imunidade tributária do art. 195 e § 7.º da Constituição Federal e a antecipação de tutela visando ao afastamento de qualquer exigência de recolhimento de contribuições previdenciárias (quota patronal).*

*A antecipação de tutela foi concedida liminarmente em 15/04/2004 (lis. 193/195), determinando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido nos autos, ante o depósito judicial de fl. 622; notando-se que já houve decisão de mérito com 1 instância, julgando improcedente o pedido da autora (sentença publicada em 08/01/2010), conforme consulta processual. Atualmente, encontra-se no Tribunal*

*Regional Federal (TRF) da 3.a Região, para julgar recurso de apelação. De todo modo, não há indicação de ter transitado em julgado.*

*Vê-se, por outro lado, que o presente AI está constituindo o crédito decorrente - justamente - da possibilidade de exigência da quota patronal, a partir de 01/2001; situação esta já discutida e definida administrativamente na instância competente, com a emissão do Ato Cancelatório.*

*A identidade entre os objetos da ação judicial e a defesa administrativa, deve ser aferida pela semelhança da causa de pedir nos processos que tramitam nas duas esferas, o que se afigura no caso em tela.*

*De modo que, seja por ser esta turma de julgamento incompetente para reapreciar, na esfera administrativa, a questão da isenção/imunidade para o período em tela; seja pela identidade de objeto entre a matéria colocada em ação judicial não transitada em julgado e a matéria impugnada administrativamente, o alegado direito da impugnante ao reconhecimento da isenção/imunidade tributária não será objeto de apreciação quanto ao mérito, por caracterizar renúncia às instâncias administrativas, nos termos da legislação vigente.*

*Vale ressaltar que a renúncia ao contencioso administrativo ocorre apenas em relação às matérias que constituem objeto tanto do pedido administrativo quanto do judicial; devendo ser analisados todos os demais aspectos eventualmente impugnados, exceto os levados à apreciação do Poder Judiciário, ou seja, a matéria diferenciada.*

*Pelo exposto, não haverá pronunciamento, quanto ao mérito, das contribuições sociais levantadas neste Auto de Infração, haja vista estarem sendo discutidas judicialmente pela empresa. O presente julgamento administrativo limitar-se-á, pois, à matéria ou parte diferenciada - deduzida na impugnação e não em juízo.*

*De acordo com aquela decisão liminar de antecipação de tutela, entendiam-se alcançados pela suspensão da exigibilidade os valores devidos a partir de 03/2004 (data inicial dos depósitos judiciais). O INSS havia agravado de instrumento ao Tribunal Regional Federal (TRF) da 3.a Região, agravo 2004.03.00.041012-6, com pedido de efeito suspensivo. Indeferido o efeito suspensivo, foi também negado pelo Tribunal o agravo, reiterando que a suspensão da exigibilidade deu-se nos termos do art. 151, II do CTN, ou seja, em razão dos depósitos judiciais efetuados, cujo acórdão transitou em julgado.*

*O acórdão supra aponta que "a discussão da questão referente ao direito ou não à imunidade não implicando reflexos, por ora, na suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da expressa disposição do art. 151, II, do CTN, norma legal motivadora da decisão de primeiro grau".*

*Fez-se consulta aos sistemas informatizados da RFB e INSS, relativos aos depósitos judiciais atinentes ao processo 2004.61.10.002926-2, conforme tela juntada, em que se verificam valores depositados com vinculação à referida ação judicial.*

*Donde se conclui que os débitos lançados no AI em tela (02/2005 a 13/2007), e mais aqueles lançados no AI 16024.000029/2010-33, cobrando a parte de terceiros, apresentam duas situações distintas: 1) nas competências 13/2005, 13/2006 e de 06 a 13/2007, os depósitos são integrais em relação ao montante lançado pela fiscalização; 2) para as demais competências, os depósitos não são integrais, haja*

*vista não incluir as contribuições apuradas sobre as remunerações de contribuintes individuais.*

*A existência dos depósitos judiciais efetuados pelo montante integral - anteriormente ao início da ação fiscal - com autorização da justiça, atende, a priori, ao disposto no art. 151, II do CTN, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O STJ sumulou a matéria, dispondo (Súmula 112) que suspendem a exigibilidade do crédito tributário quaisquer ações judiciais acompanhadas do respectivo depósito judicial, em dinheiro, do montante integral exigível ("O DEPOSITO SOMENTE SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTÁRIO SE FOR INTEGRAL E EM DINHEIRO").*

*Significa que a suspensão da exigibilidade, conferida em razão dos depósitos integrais nos termos do art. 151, II do CTN só abrange parte do débito, quais sejam, as competências 13/2005, 13/2006 e de 06 a 13/2007.*

*De todo modo, não ocorreu ainda o trânsito em julgado da ação judicial, recomendando-se ao setor competente pelo acompanhamento tributário na Unidade de Origem, caso entenda cabível, realizar as atividades de controle do presente crédito tributário, notadamente quanto à suspensão da exigibilidade do mesmo, ao menos em relação à parte do período apurado.*

*Da multa e juros de mora - impossibilidade - art. 63 da Lei 9.430/96*

*Alega a impugnante que, em consequência da tutela antecipatória deferida e dos depósitos judiciais, resultaria a impossibilidade de inclusão de multa de ofício e juros de mora no AI, nos termos do art. 63 da lei 9.430/96; devendo ser cancelados os valores de multa e juros de mora lançados no presente AI.*

*Primeiramente, quanto à multa aplicada, segue o raciocínio. Foi mencionado pela fiscalização o cotejo - quanto à forma de se penalizar a conduta de não recolher nem declarar as contribuições devidas - entre a legislação vigente à época dos fatos geradores e a superveniente, diante de eventual aplicação retroativa da penalidade mais benéfica, nos termos do art. 106, II do CTN.*

*Assim, não há dúvida de que, àquela época, estava prevista a incidência da multa de mora (com inequívoca natureza de multa de ofício), no percentual de 24%. Ocorre que a Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, acrescentou o artigo 35-A à Lei n.º 8.212/91, passando a prever para as condutas de falta de recolhimento e de declaração/declaração inexata (situação do contribuinte), a multa de ofício de 75%.*

*Porém, deve ser analisada outra circunstância que abrange o presente lançamento tributário. O art. 63 da Lei 9.430/96 passou a disciplinar a incidência de multa de ofício ou de mora (esta nos casos de recolhimentos em atraso, porém espontâneos) sobre os créditos tributários questionados judicialmente.*

*Embora a redação desse dispositivo tenha feito referência apenas à hipótese de suspensão da exigibilidade em decorrência de liminar em mandado de segurança e de concessão de liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, o Parecer da Coordenação Geral de Sistema de Tributação (Cosit) n.º 02, de 05/01/1999, estendeu seus efeitos aos casos em que a suspensão seja decorrente de depósito judicial.*

*Penalizar o contribuinte - com a multa de ofício em lançamento feito após a liminar ou decisão que suspendeu a exigibilidade do débito - significa inibir o direito constitucional de se peticionar na Justiça, tanto mais quando obteve ordem judicial no sentido de suspender o pagamento, evitando que seja apenado por estar discutindo sua pretensão na justiça. Ademais, a multa de ofício decorre do inadimplemento por parte do contribuinte. Ora, no caso do depósito, não há como se atribuir o inadimplemento ao devedor, pois, a partir do depósito, não há mais nenhuma ação possível do contribuinte em relação ao pagamento, o qual decorrerá de uma eventual conversão do depósito em renda.*

*Tal questão foi matéria de consulta à Cosit, que resultou no mencionado Parecer n.º 2/1999, cuja ementa transcreve-se a seguir, concluindo pelo afastamento da multa de ofício no lançamento com exigibilidade suspensa, inclusive por depósito do montante integral*

*Conclui-se, então, que não cabe lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa em decorrência do depósito do seu montante integral.*

*Lembre-se que as multas aplicáveis nos lançamentos de ofício possuem matriz legal de incidência nos artigos 44 a 46 da Lei nº 9.430/1996 e referem-se, basicamente, a infrações relacionadas com a falta de pagamento e de declaração da contribuição devida. Por sua vez, a norma do artigo 63 da mesma lei - prevendo a não incidência da multa de ofício em casos de suspensão da exigibilidade (artigo 151, IV e V do CTN, e também nos casos de depósito integral, como já visto) - acaba por criar uma nova regra matriz de incidência, alterando o efeito original previsto pelo artigo 44, impedindo a aplicação da multa de 75%.*

*Por isso, ante a superveniência da MP 449/08, é essa regra, resultante da composição das previsões contidas nos artigos 44 e 63 - caput - da Lei 9.430/96, que passou a reger a incidência de penalidades para as condutas outrora praticadas pela autuada (deixar de recolher e de declarar, estando a exigibilidade do crédito tributário suspensa com base no inciso II do art. 151 do CTN).*

*Sendo assim, impõe-se a aplicação retroativa da nova legislação, que dependendo do entendimento jurídico acerca da situação, dá-se com fundamento na alínea "a" ou na alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN; quais sejam: 1) com base no artigo 106, II, "a" do CTN (quando deixe de tratar o ato como infração); ou. 2) com base do artigo 106, II, "c" do CTN (quando comine penalidade menos severa). Em ambos os casos, o efeito é o mesmo, de modo a não incidir multa (ou incidir na alíquota de 0%), devendo prevalecer sobre a(s) multa(s) anteriormente cabível(eis) (art. 35, II, "a" da Lei 8.212/91).*

*Diante do exposto, deve-se cancelar a exigência da multa lançada no presente AI, para as competências em que houve o depósito integral das contribuições apuradas, ou seja, 13/2005, 13/2006 e de 06 a 13/2007.*

*Quanto aos juros lançados, segue o raciocínio. O CTN, nos termos de seu art. 161, consigna que só na hipótese de não ocorrer pagamento integral na data do vencimento do crédito é que os juros serão exigíveis. Estes são calculados sobre o montante do tributo devido, mas não têm natureza de tributo ou penalidade: são acréscimos moratórios.*

*O depósito judicial do crédito, em seu montante integral, descaracteriza a inadimplência da empresa a partir de sua efetivação. Portanto, após a data da efetivação do depósito judicial, o depositante não mais responderá, a priori, pelos juros e multa moratórios, observados os valores das contribuições depositadas/devidas e as correspondentes datas dos depósitos/vencimentos das contribuições.*

*É que a Lei 9.703 de 17/11/1998 - dispendo sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos federais, incluindo as contribuições previdenciárias - estabelece que os juros sobre tais depósitos devem ser calculados na forma estabelecida no § 4º do art. 39 da Lei 9.250/1995, e alterações posteriores (taxa Selic).*

*No caso em questão, o sistema informatizado de lançamento fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB), ao lançar os valores originários na autuação, calcula automaticamente os acréscimos legais, a título de juros.*

*No entanto, tal fato não macula o lançamento, pois, encerrado o contencioso administrativo, os autos do processo fiscal serão remetidos ao setor competente, para acompanhamento da ação judicial até o seu trânsito em julgado.*

*Caso a sentença judicial definitiva seja contrária ao contribuinte, considerando que o lançamento de juros segue o lançamento da obrigação tributária principal, os valores efetivamente depositados serão convertidos em pagamentos definitivos e extintos os créditos lançados neste AI, não só aqueles decorrentes da obrigação principal, como, também, aqueles indicados a título de juros, observados os valores das contribuições depositadas/devidas e as datas dos depósitos/vencimento das contribuições, na forma da legislação;*

*Se a sentença judicial for favorável ao contribuinte, nada lhe será exigido: nem o principal nem os valores acessórios (juros).*

*De outra parte, cabe assinalar que o destaque dos juros de mora (pela taxa Selic) neste AI possui caráter meramente indicativo, visando propiciar ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, caso haja discordância quanto à sua forma de cálculo.*

*A rigor, os juros de mora não precisam ser lançados para serem exigidos, porque, como acessório, seguem o principal. O lançamento dos juros de mora é apenas demonstrativo. O montante colocado no lançamento não é, necessariamente o que vai ser cobrado, pois somente na data da efetiva extinção do crédito tributário é que o montante devido a título de juros de mora é precisamente determinado.*

*Por não implicar qualquer prejuízo ao contribuinte, mas, ao contrário, permitir o exercício do seu direito de defesa, entende-se correta a sua indicação no auto de infração, sendo improcedente o pedido de exclusão dos juros de mora.*

*Da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP*

*Alega a defendente que os artigos 1.º e 2º da lei 8.137/90 não preveem forma culposa, sendo puníveis apenas quando praticados com dolo. Assim, incabível a representação fiscal emitida.*

*A menção da fiscalização autuante quanto à emissão de representação fiscal para fins penais (RFFP), e a decorrente alegação da empresa de que não houve a conduta típica, também não alteram o mérito do AI.*

*Isto porque é dever funcional, plenamente vinculado, do auditor-fiscal formalizar a RFFP sempre que verificar, em tese, a ocorrência de conduta típica definida em lei como crime de ação penal pública incondicionada ou como contravenção penal. Tudo nos termos da Portaria RFB 665/2008.*

*O posterior juízo de valor, quanto à eventual inexistência de dolo do agente, é da competência dos membros do Ministério Público Federal e dos Juízes Federais, em sede de denúncia criminal ou de processo judicial, respectivamente.*

*Não cabe, pois, à esta instância de julgamento administrativo decidir sobre essa questão, sendo que tal circunstância não interfere no mérito do crédito tributário em tela.*

*Fatos geradores - aspecto material não impugnado*

*No presente caso, ressalta-se que a impugnante não questionou os aspectos fáticos ou materiais que foram constatados na auditoria fiscal e que serviram de base para o levantamento. Foram apenas apresentadas, em sua defesa, questões de cunho estritamente jurídico - relacionados à alegada condição de isenta da parte patronal das contribuições previdenciárias, e sobre a nulidade e alcance do Ato Cancelatório que possibilitou o presente lançamento fiscal -, culminando com o pedido genérico pela improcedência da notificação.*

*Deste modo, não haverá pronunciamento, quanto ao mérito, das contribuições sociais levantadas sobre as remunerações efetivamente pagas aos segurados a serviço da entidade; com a ressalva de que os lançamentos de multas para as competências com depósitos integrais são improcedentes, devendo ser excluídos da autuação.*

*Portanto, agiu a fiscalização dentro dos ditames legais com relação ao lançamento tributário ao constatar a falta de recolhimento dessas contribuições previdenciárias, conforme preceito estipulado no art. 142 e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.*

*Da comparação das multas em processos conexos - MP 449/2008.*

*Tendo em vista a conexão existente entre processos administrativos tributários relativos a obrigações principais (AIOP) e acessórias (AIOA relativos à GFIP), como no caso em tela, cabem considerações a respeito da comparação das multas aplicadas, para fins de eventual incidência da retroatividade benéfica prevista no art. 106 do CTN, envolvendo os artigos 35 (anterior e posteriormente à edição da MP 449/2008) e 35-A da Lei 8.212/91, bem como os dispositivos que penalizam o descumprimento de obrigações acessórias de GFIP.*

*A fiscalização já fez as devidas considerações sobre a multa cabível, apresentando planilhas comparativas entre as multas legalmente previstas antes e após a edição da MP 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei 11.941/2009. Em síntese, como resultado dessa comparação, foram aplicadas as multas vigentes à época dos fatos geradores (multa de 24% neste AIOP + a multa por omissão em GFIP, lançada*

no AIOA FL 68, a qual teve seu mérito analisado no processo próprio - e foi considerada improcedente nesta mesma sessão de julgamento). A legislação superveniente não é mais benéfica ao sujeito passivo, ainda mais com a exclusão das multas do AIOA 68.

Isto é, a retroatividade benéfica em matéria de penalidades, considerados todos os processos conexos (de obrigações principais - AIOP e acessórias - AIOA de GFIP), deve ocorrer no momento do pagamento do débito pelo contribuinte ou do ajuizamento da execução fiscal, nos termos do art. 57 da Lei 11.941/2009 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB 14/2009 (DOU de 08/12/2009).

### CONCLUSÃO

De todo o exposto e do que nos autos consta, VOTO no sentido de:

a) NÃO CONHECER da impugnação interposta pelo contribuinte em relação à matéria que já foi apreciada pelas instâncias competentes - atinente à condição de isenta/imune à quota patronal para o período levantado - ou que seja objeto de discussão judicial ainda não transitada em julgado, em obediência ao disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 03/1996, por importar em renúncia às instâncias administrativas.

b) julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação em relação à matéria diferenciada, atinente ao pedido de afastamento das multas impostas, que devem ser excluídas do presente AI, nas competências com depósito integral do crédito, conforme abaixo

comp	multa lançada	multa excluída
13/2005	27.258,72	27.258,72
13/2006	25.132,09	25.132,09
06/2007	28.465,56	28.465,56
07/2007	30.838,82	30.838,82
08/2007	28.701,78	28.701,78
09/2007	28.791,96	28.791,96
10/2007	31.683,73	31.683,73
11/2007	30.923,88	30.923,88
12/2007	31.215,06	31.215,06
13/2007	26.230,23	26.230,23
total =	289.241,83	289.241,83

Fica, pois, mantido parcialmente o valor do crédito exigido, com a exclusão de parte da multa lançada, perfazendo, ao final, o montante de R\$7.350.088,99 - sendo R\$4.636.216,03 de tributo devido, R\$823.450,06 de multa e R\$1.890.422,90 a título de juros -, em valores consolidados em 19/02/2010.

Recomenda-se, ainda, o controle e acompanhamento tributário c judicial na Unidade de Origem, tendo em vista a suspensão da exigibilidade decorrente da existência de depósitos judiciais integrais para parte do crédito lançado; bem como pela possibilidade de revisão do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, haja vista a superveniente emissão do CEAS para a entidade interessada, pela MP 446/2008. conforme explicitado no voto.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando que o auto de infração deve ser considerado nulo, que teve sua renovação do CEAS reconhecida, que o ato declaratório também deve ser considerado nulo, sustenta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da impossibilidade de cobrança de juros.

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### **Preliminar - Nulidade**

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária à oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Merece ratificar que o sujeito passivo não se insurge quanto aos fatos geradores do lançamento, mas apenas discute juridicamente que é uma entidade imune.

Desta feita, entendo que deve ser rejeitada a preliminar de nulidade.

Partindo para a análise do mérito, entendo que restou claro no presente caso que o Contribuinte manejou ação judicial com mesmo objeto do processo administrativo.

Sendo assim, renunciou do seu direito de recorrer neste processo administrativo, devendo-se obedecer fielmente à decisão definitiva proferida no processo judicial, nos termos do artigo 5º, XXXV, da Constituição da República Federativa do Brasil (princípio da jurisdição una). Logo, a autoridade administrativa julgadora não deve apreciar mesma matéria do Recurso do contribuinte.

Este ponto inclusive é objeto de Sumula CARF n.º 1, a qual estabelece que importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Tendo em vista que manejou ação declaratória perante ao TRF 3 região ( 2004.61.10.002926- 2, pela 3.a Vara Federal de Sorocaba — SP), justamente pleiteando o reconhecimento da alegada imunidade e impossibilidade de cobrança de créditos tributários como os lançados nestes autos.

Vale salientar que na decisão de piso, já fora reconhecido o direito em se afastar as multas impostas nas competências ali discriminadas.

Quanto aos juros, foi devidamente esclarecido que não precisam ser lançados para serem exigidos, porque, como acessório, seguem o principal. O lançamento dos juros de mora é apenas demonstrativo. O montante colocado no lançamento não é, necessariamente o que vai ser cobrado, pois somente na data da efetiva extinção do crédito tributário é que o montante devido a título de juros de mora é precisamente determinado. Se a sentença judicial for favorável ao contribuinte, nada lhe será exigido: nem o principal nem os valores acessórios (juros).

Diante do quanto exposto, conheço parcialmente do Recurso, não conhecendo das questões concomitantes, e quanto a parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade, e nego provimento ao Recurso.

### **CONCLUSÃO:**

Em vista disso, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso, não conhecendo das questões concomitantes, rejeitar a preliminar de nulidade, e negar provimento ao Recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal