



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

Processo nº 17883.000037/2010-22
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.069 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de setembro de 2012
Matéria TERCEIROS
Recorrente FUNDAÇÃO EDUCACIONAL SEVERINO SOMBRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO A TERCEIRAS ENTIDADES

Toda empresa está obrigada a recolher a contribuição devida aos Terceiros, incidente sobre a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados.

ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atendia, cumulativamente, os requisitos do art. 55, da Lei 8.212, deveria solicitar a isenção para o gozo do benefício fiscal.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições sociais devidas aos Terceiros.

Conforme Relatório do AI (fls. 13), o fato gerador da contribuição lançada é a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados da recorrente, declarada em GFIP.

A autoridade lançadora informa que a entidade se auto-enquadrou, indevidamente, como isenta, declarando, em GFIP, o código FPAS 639-0, sem, contudo, preencher todos os requisitos e condições estabelecidos no art. 55, da Lei 8.212/91, pois teve sua isenção cancelada por meio do AC 004/95, a partir de 11/91, e não requereu novamente a isenção previdenciária perante o INSS, contrariando o parágrafo primeiro, do referido dispositivo legal.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 12-31.910, da 13ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 175), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 191), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que a autoridade julgadora administrativa deixou de enfrentar o mérito sob o argumento de que houve renúncia ao contencioso administrativo fiscal em razão da existência de uma suposta concomitância entre os pedidos formulados pela recorrente e aqueles formulados nos autos do Processo 1997.34.00.023301-7.

Destaca que, para averiguar se haveria identidade entre as causas de pedir e pedidos, a autoridade julgadora se restringiu a analisar a ementa dos julgados, ignorando o fato de que a causa de pedir e pedido da referida ação constam de sua petição inicial, conforme preceitua o CPC, em seu art. 282, II e IV, e não da ementa do julgado.

Entende que, para que pudesse ser realizada a devida verificação quanto a identidade entre as causas de pedir e pedidos constantes da Impugnação e da Ação Judicial, bastaria ser realizada a conversão do julgamento em diligência e determinar-se a intimação da ora Recorrente a juntar aos autos cópia da petição inicial da referida Ação.

Sustenta que houve manifesto cerceamento do direito de defesa da recorrente na decisão de primeira instância administrativa, o qual decorreu da insuficiente análise da suposta renúncia ao contencioso administrativo, maculando o Acórdão recorrido de vício insanável.

Ainda em preliminar, faz um histórico da legislação que trata da imunidade/isenção tributária, para concluir que as exigências dispostas no art. 55, da Lei 8.12/91 não são aplicadas à ora recorrente, tendo em vista que ela já possuía direito adquirido à referida isenção antes mesmo da edição do referido normativo legal, bem como da Constituição

Federal de 1988 e do Decreto-lei nº 1.572/77, sendo que todas as condições e requisitos que a Recorrente deveria cumprir se encontram disciplinados na Lei nº 3.577/59 e, se alguma destas condições fosse descumprida, deveria a autoridade lançadora instaurar previamente o procedimento para suspender a isenção e/ou imunidade.

Informa que, em decorrência da cassação da sua isenção e da negativa de renovação do CEAS, a Recorrente ajuizou Mandado de Segurança perante o Superior Tribunal de Justiça, autuado sob o nº 9.220/DF, buscando o reconhecimento de seu direito líquido e certo à manutenção da isenção/imunidade tributária em tela, bem como de obter o referido certificado, unicamente sob as condições previstas na Lei nº 3.577/59, o que foi concedido pelo STJ, restando reconhecido o seu direito líquido ao CEAS e à isenção/imunidade, cujo acórdão transitou em julgado.

Qualifica como absurda a proposição da autoridade lançadora, na medida em que pretende insinuar que a recorrente estaria há trinta anos utilizando de isenção que teria sido cassada sem que nenhuma providência tivesse sido tomada pelas autoridades do INSS.

Assevera que qualquer ato administrativo que contrarie o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ou seja, que pretenda revogar a referida isenção com amparo em dispositivos legais diversos dos previstos na Lei nº 3.577/59 estará indo de encontro à coisa julgada e, portanto, eivado de ilegalidade.

Defende que não há qualquer dúvida que os requisitos constantes da Lei nº 8.212/91, artigo 55, não são aplicáveis ao caso da Recorrente em função do direito adquirido, assegurado por coisa julgada, não restando dúvidas que foi tornado nulo o Ato Cancelatório nº 004/95, eis que amparado em suposto descumprimento de dispositivos legais constantes da Lei nº 8.212/91 aos quais, segundo decisão judicial definitiva e transitada em julgado, não está sujeita a ora Recorrente.

Reitera que é muito difícil crer na teoria advogada pela autoridade lançadora segundo a qual a isenção teria sido cancelada por meio do Ato Cancelatório acima citado, questionando que, se a Recorrente não fosse isenta das contribuições previdenciárias desde 1995, porque a Autoridade Lançadora teria esperado décadas do suposto cancelamento para finalmente promover o lançamento das contribuições que entende devidas somente referente ao ano calendário de 2006.

Reafirma que não pode a Autoridade Lançadora vir autuar a Recorrente para cobrança das contribuições previdenciárias de que é isenta antes de ser promovida, formalmente, a quebra desta isenção e com a observância do devido processo legal.

Observa que RFB tentou mais uma vez, sem sucesso, a suspensão da isenção/imunidade em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social — COFINS e Contribuição ao Programa de Integração Social — PIS, e o procedimento de lançamento em análise é nulo por inobservância do disposto na Lei 9.430/96, art. 32.

Entende, ainda, que a autoridade lançadora não se preocupou em observar o devido processo legal e a garantia de defesa no curso do procedimento de fiscalização e, da acusação fiscal contida na autuação, relacionada ao suposto gozo indevido pela Recorrente do direito à isenção das contribuições à seguridade social, não se encontra uma linha sequer no relatório fiscal contendo a descrição exata e precisa de qual teria sido a infração cometida ou a

condição descumprida pela Recorrente para justificar o cancelamento de seu direito ao benefício fiscal.

Reitera que houve cerceamento ao direito de defesa, na medida em que não foi exposto, pela autoridade lançadora, de forma clara, qual foi o dispositivo legal supostamente infringido que a autorizaria a chegar à conclusão de não ter a Recorrente direito à isenção das contribuições à seguridade social, como também não foram apontadas as razões pelas quais a fruição do benefício fiscal seria indevida.

Aponta o que, segundo entende, demonstra a precariedade e insuficiência do relato fiscal, que seria a citação de dispositivos legais inaplicáveis à Recorrente e que, inclusive, estão com sua eficácia suspensa por decisão STF, como se infere da leitura do item 6.3 do relatório fiscal, ao mencionar o parágrafo 4º, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91 para embasar a acusação fiscal.

No mérito, reafirma sua condição de isenta e de possuidora do CEAS e cumpridora de todos os demais requisitos constantes da legislação, seja a Lei nº 3.577/59, seja a Lei nº 8.212/91, ou até mesmo a Lei nº 12.101/09, ressaltando que sempre que as autoridades tentaram negar a expedição do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a Recorrente recorreu às vias administrativa e judicial e sempre teve reconhecido o seu direito ao certificado e à manutenção de sua condição de pessoa jurídica isenta do pagamento de tributos.

Tece considerações acerca da alteração legislativa imposta pela Lei nº 12.101/09, que atualmente regulamenta a isenção prevista na Carta Magna, em seu artigo 195, parágrafo 7º, revogando expressamente a Lei nº 8.212/91, artigo 55, ressaltando que não é mais necessário formalizar qualquer requerimento ao INSS ou à RFB, no sentido de reconhecimento desta isenção, exatamente como previa a Lei nº 3.577/59, aplicável ao caso da Recorrente.

Entende que, segundo a já mencionada Lei nº 12.101/09, compete à Fiscalização comprovar o eventual descumprimento, pela entidade beneficente, das condições estabelecidas para a fruição do benefícios e, só após, poderá obrigá-la a recolher os tributos conforme as demais pessoas jurídicas.

Chama atenção para o fato de que a Recorrente é portadora de CEAS válido para o período de 01/01/2004 a 31/12/2006 e de 01/01/2007 a 31/12/2009, como informado pela própria Autoridade Fiscal em seu relatório, e que não restou comprovado, pela Fiscalização, que a Recorrente descumpriu qualquer dos requisitos previstos, seja na Lei nº 3.577/59, 8.212/91 ou 12.101/09 para a fruição do benefício.

Faz um apanhado histórico dos atos administrativos de concessão do CEAS e do reconhecimento da isenção, comentando acerca dos seus efeitos temporais, para tentar demonstrar que a recorrente possui o direito líquido e certo à isenção das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, conforme a Lei nº 3.577/59.

Traz entendimentos do STF e STJ de que a concessão do CEAS e o próprio reconhecimento da isenção pelas autoridades administrativas são atos de cunho meramente declaratório, e possuem efeito *ex tunc*, ou seja, retroagem até a data em que fora feito o respectivo requerimento, e como os requerimentos administrativos feitos pela Recorrente foram formalizados em 2003 e 2006, conclui que, no período do débito, a Recorrente deverá

ser considerada isenta das contribuições previdenciárias, tornando insubsistente a cobrança ora pretendida, motivo pelo qual deve ser cancelado o auto de infração ora recorrido.

Expõe os motivos pelos quais entende que o Ato Cancelatório 004/95, já anexado aos presentes autos, é manifestamente improcedente, eis que eivado de vícios, devendo ter seus efeitos cassados, em homenagem aos princípios da moralidade e da verdade material que regem a Administração Pública.

Conclui que, diante da clara nulidade do Ato Cancelatório nº 004/95, tem-se que a Recorrente jamais perdeu seu direito a isenção, motivo pelo qual o óbice apontado pela Fiscalização de fato não existe, tornando, portanto, desnecessária a formulação de novo requerimento perante o INSS para reconhecer e/ou renovar sua isenção.

Afirma que os diversos protocolos de processos apresentados ao MPS — referentes a Relatórios Anuais de Atividade são, na realidade, justamente os requerimentos de isenção protocolizados anualmente perante as repartições competentes, sendo certo que os mesmos continuam pendentes de apreciação até os dias de hoje.

Finaliza requerendo o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada alega nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, argumentando que a autoridade julgadora administrativa deixou de enfrentar o mérito sob o argumento de que houve renúncia ao contencioso administrativo fiscal em razão da existência de uma suposta concomitância entre os pedidos formulados pela recorrente e aqueles formulados nos autos do Processo 1997.34.00.023301-7.

Entende que, para averiguar se haveria identidade entre as causas de pedir e pedidos, a autoridade julgadora, ao invés de se restringir a analisar a ementa dos julgados, deveria verificar a petição inicial, conforme preceitua o CPC, em seu art. 282, II e IV.

Entretanto, não vislumbro a nulidade da decisão de primeira instância alegada pela recorrente.

Verifica-se que a autoridade julgadora rechaçou cada alegação trazida pela recorrente em sua peça impugnatória, expondo, com muita clareza, os motivos pelos quais entendeu que o lançamento deveria ser mantido incólume.

O fato de constar, no acórdão recorrido, que não seriam analisadas as matérias do direito à isenção da entidade não caracteriza cerceamento de defesa, uma vez que tal matéria se confunde com a trazida em sede preliminar, e foi objeto de análise pelos julgadores de primeira instância.

Em relação ao argumento de que deveria ter sido requerida uma diligência para solicitar a apresentação da petição inicial da referida ação, para a verificação da concomitância, entendo que cabe à autoridade julgadora, e não à recorrente, determinar quais são os documentos necessários para formação de sua convicção.

E, no caso presente, verifica-se que a decisão de primeira instância demonstra a convicção do julgador diante dos fatos e argumentos que lhe foram apresentados, seja pela auditoria fiscal, seja pela autuada.

Portanto, não se verifica a nulidade do acórdão de primeira instância, alegada pelo contribuinte.

Ainda em preliminar, a recorrente traz um extenso arrazoadado na tentativa de demonstrar que as exigências dispostas no art. 55, da Lei 8.12/91 não são aplicadas à Entidade, tendo em vista que ela já possuía direito adquirido à referida isenção antes mesmo da edição do referido normativo legal, e que todas as condições e requisitos que a Recorrente deveria cumprir se encontram disciplinados na Lei nº 3.577/59.

Em relação a essa matéria, convém, para sua melhor compreensão, tecer algumas considerações acerca da legislação que trata da isenção e/ou imunidade previdenciária para, depois, fazer algumas observações sobre direito adquirido ao referido benefício fiscal.

A Lei 3.577/59 que, no art. 1º, concedeu isenção a todas as entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública e cujos membros não percebessem remuneração, foi revogada em 1977 pelo Decreto-Lei nº 1572, que resguardou, porém, o direito à isenção das entidades que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de publicação do referido Decreto-Lei e que fossem portadoras do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos com validade por prazo indeterminado.

Em 1988, a Constituição Federal veio amparar a isenção de contribuições previdenciárias dispondo, em seu art. 195, § 7º, serem isentas de tais contribuições as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

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

O art. 55 da Lei 8.212/91 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal.

Com relação ao direito adquirido, para melhor análise da matéria, segue transcrita a redação do art. 1º e § 1º do Decreto-lei 1.572/77:

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

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

Entretanto, de uma simples leitura do art. 2º, do mesmo Decreto-lei resta afastada, inequivocamente, qualquer possibilidade de entendimento no sentido de direito adquirido à isenção, verbis:

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

Essa regra contida no art. 2º transcrito acima exige que as entidades beneficiadas pelos §§ 1º, 2º e 3º do art. 1º, do referido diploma legal, mantenham a condição de entidades filantrópicas, bem como o reconhecimento de utilidade pública federal, caso contrário, perdem automaticamente o direito à isenção, ou seja, a garantia do direito à isenção ficou sujeita a não ocorrência da condição resolutiva.

Assim, ao prever a possibilidade de perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos, depreende-se que o Decreto-lei 1.527/77 manteve, conseqüentemente, no ordenamento jurídico, a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção das contribuições previdenciárias.

Corroborando nesse sentido o Parecer 3.133/2003, da Consultoria Jurídica do INSS:

(...)

33. O instituto do direito adquirido protege um determinado direito, já incorporado definitivamente ao patrimônio do seu titular, contra alterações posteriores da legislação. Para tanto, é necessário que o ordenamento jurídico, em um dado momento, segundo as regras então vigentes, tenha garantido a incorporação do direito ao patrimônio do seu titular, bem como tenha determinado a intangibilidade deste direito.

34. Conclui-se, portanto, que o direito à isenção não foi resguardado pela cláusula da intangibilidade, muito pelo contrário, a própria lei que o garantiu, estabeleceu os casos em que seria revogado. Nunca, em nenhum momento, o direito à isenção tornou-se um direito intocável, de forma a configurar direito adquirido das entidades beneficiárias, como quer fazer crer, equivocadamente, a recorrente.

35. A tese da recorrente, na verdade, defende direito adquirido a um regime jurídico, na medida que ela, simplesmente, não teria que atender qualquer novo requisito criado por meio de lei para a obtenção da isenção, permanecendo, tão somente, as exigências estabelecidas pela legislação anterior, a qual encontra-se revogada. Em outras palavras, a pretensão da recorrente é de não se submeter à legislação atualmente em vigor, legislação esta de conteúdo abstrato e comando imperativo erga omnes, cuja previsão encontra respaldo no próprio Texto Constitucional quando determina que:

“

Art. 195. (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

36. Portanto, não pode prevalecer a proposição de direito adquirido alegada pela impetrante, sob pena de termos reconhecido o direito adquirido a um regime jurídico que não está mais em vigor, em detrimento da nova regulamentação estabelecida por meio de lei.

Portanto, para se beneficiar da isenção de que trata o art. 55, da Lei 8.212/91, a recorrente estava obrigada, sim, a observar todos os requisitos do mencionado dispositivo legal, o que não ocorreu no presente caso, já que não consta que houve pedido de isenção após o trânsito em julgado do processo administrativo que cancelou a isenção da entidade.

E como a recorrente não requereu a isenção, não faz jus ao referido benefício para o período objeto do AI em tela, já que não observou os requisitos estabelecidos em Lei, mais especificamente aquele inserido no § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91.

Quanto ao argumento de que, se alguma destas condições fosse descumprida, deveria a autoridade lançadora instaurar previamente o procedimento para suspender a isenção e/ou imunidade, cumpre observar que foi exatamente isso que ocorreu no procedimento fiscal que culminou na emissão do Ato Declaratório nº 17.624/004/1995, em 11/09/1995.

Assim, já foi instaurado o procedimento para cancelamento de isenção, resultando na emissão do citado Ato, objeto de processo já transitado em julgado na esfera administrativa.

Portanto, a recorrente já teve oportunidade de se defender do cancelamento de isenção e, ao ter seu benefício cancelado, a entidade deveria ter requerido, junto ao INSS ou RFB, novo pedido de isenção.

A insistência da recorrente em afirmar que é possuidora do CEAS para o período do débito apenas demonstra que a recorrente confunde a atividade beneficente e sua certificação, ou mesmo a filantrópica, com a isenção.

Cumprido, contudo, esclarecer, que a filantropia é apenas o pressuposto da isenção, sendo que, à época da ocorrência do fato gerador, a isenção consistia em uma relação jurídica de exclusão do crédito tributário e a sua obtenção e manutenção está sempre condicionada à existência de determinadas formalidades essenciais.

Dessa forma, quando da lavratura do AI em comento, a entidade deveria preencher os requisitos legais, comprová-los junto à Receita Previdenciária ou à Receita Federal do Brasil, dependendo do período, e **requerer a outorga da isenção**.

Nesse sentido, o direito ao benefício da isenção das contribuições previdenciárias não era, à época da ocorrência do fato gerador, exercível de plano por quem preenchia as condições, mas dependia de ato declaratório da Administração Pública, estabelecido a título precário, passível de anulação quando a entidade deixasse de preencher as condições legais de manutenção.

Portanto, consoante determinação contida no § 1º, do art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época, para a entidade beneficente usufruir a isenção previdenciária deveria requerer o benefício no INSS, o que não restou comprovado no caso em estudo.

Os diversos protocolos de processos apresentados ao MPS, referentes a Relatórios Anuais de Atividade, não comprovam que a entidade autuada tenha requerido a outorga da isenção, como quer fazer crer a recorrente, como também não consta pedido de isenção deferido pela Autarquia Previdenciária, ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Verifica-se, sim, dos autos, que a recorrente não possui mais a isenção, já que foi emitido o Ato Cancelatório e, para usufruir do referido benefício fiscal novamente, a entidade deveria tê-lo requerido, à época, junto ao órgão competente, em consonância com os ditames legais, em especial os inseridos no art. 55 da lei 8.212/91 e em obediência ao princípio da legalidade.

Relativamente ao Mandado de Segurança ajuizado pela recorrente perante o Superior Tribunal de Justiça (nº 9.220/DF), constata-se, dos documentos acostados aos autos, que a decisão foi no sentido de que reconhecer seu direito ao CEAS, o que, como amplamente

exposto acima, não lhe dava direito, por si só, à isenção previdenciária, uma vez que deveriam ser observados os demais requisitos elencados no art. 55, da Lei 8.212/91.

Da mesma forma, não procede a afirmação feita de que a recorrente estaria há trinta anos utilizando de isenção que teria sido cassada sem que nenhuma providência tivesse sido tomada pelas autoridades do INSS, uma vez que, conforme demonstrado no Acórdão recorrido, houve várias ações fiscais junto à recorrente nesse período, tendo sido levantado débito contra a entidade, o que não foi negado pela autuada em seu recurso.

A atuada questiona que, se não fosse isenta das contribuições previdenciárias desde 1995, porque a Autoridade Lançadora teria esperado décadas do suposto cancelamento para finalmente promover o lançamento das contribuições que entende devidas somente referente ao ano calendário de 2006.

Contudo, como já exposto acima, houve outros lançamentos de débito no período, e o AI ora discutido se refere à contribuições relativas às competências de 2006 e 2007, uma vez que a recorrente informa, em GFIP, uma condição de isenta sem possuí-la, uma vez que não requereu a isenção, contrariando o disposto no § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91.

Também não houve inobservância do disposto na Lei 9.430/96, art. 32, uma vez que referido dispositivo legal trata de impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços, o que não é o caso presente.

A entidade autuada alega, ainda, que não se encontra uma linha sequer no relatório fiscal contendo a descrição exata e precisa de qual teria sido a infração cometida ou a condição descumprida pela Recorrente para justificar o cancelamento de seu direito ao benefício fiscal.

Entretanto, restou claro, no relatório fiscal, que a entidade deixou de requerer, junto ao INSS, a isenção pretendida.

A fiscalização deixou claro que a recorrente não faz jus ao benefício de isenção de contribuição a Terceiras Entidades por ter tido sua isenção cancelada pelo Ato Declaratório, e por não ter requerido, junto ao INSS ou RFB, a outorga da isenção.

Ademais, a recorrente demonstrou plena ciência do motivo do lançamento ao afirmar, em seu recurso, que *“Na verdade, a Autoridade Lançadora apontou apenas um dos requisitos, que seria a suposta ausência de requerimento perante o INSS de renovação da isenção em tela, para não reconhecer a isenção da Recorrente”*.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa ou ausência de motivos

No mesmo sentido, entendo que a citação de dispositivo legal objeto da ADIN não invalida o AI, que foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o Auto de Infração, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Dessa forma, verifica-se que o processo foi instruído em conformidade com o que dispõe o Decreto 70.325/72, que estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido, como todos os elementos necessários para a elaboração de defesa pelo contribuinte encontram-se nos autos, não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

No mérito, a recorrente reafirma sua condição de isenta e de possuidora do CEAS e cumpridora de todos os demais requisitos constantes da legislação, seja a Lei nº 3.577/59, seja a Lei nº 8.212/91, ou até mesmo a Lei nº 12.101/09, e tece considerações acerca da alteração legislativa imposta pela Lei nº 12.101/09, que revogou expressamente o art. 55, da Lei nº 8.212/91, ressaltando que não é mais necessário formalizar qualquer requerimento ao INSS ou à RFB, no sentido de reconhecimento desta isenção, exatamente como previa a Lei nº 3.577/59, aplicável ao caso da Recorrente.

Porém, entendo que deva ser levado em conta requisitos de isenção vigentes na data do fato gerador, de acordo com o art. 144 do CTN, e como ocorreu modificação da lei revogada que tratava dos requisitos para o reconhecimento da filantropia, são os requisitos da primeira que devem ser analisados.

O Decreto nº 7.237, de 20/07/2010, que regulamenta a Lei nº 12.101/2009, e dispõe sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a Seguridade Social, dispõe que:

*Art.44.Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para **verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador.***

Parágrafo único.Verificado o direito à isenção, certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da Lei nº 12.101, de 2009.

*Art.45.Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para **verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador***

Observa-se que foi exatamente dessa forma que agiu a autoridade autuante. Aplicou, no AI discutido, a legislação vigente à época do fato gerador, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91, que estabelecia que a entidade deveria requerer a outorga da isenção junto ao Órgão Previdenciário.

E como a recorrente não requereu a isenção, não faz jus ao referido benefício para o período objeto do AI em tela, já que não observou os requisitos estabelecidos em Lei, mais especificamente aquele inserido no § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91 vigente à época do fato gerador.

Em relação às alegações de improcedência e ilegalidade do Ato Cancelatório 004/95, entendo que a recorrente deveria demonstrar seu inconformismo nos autos que discute o referido Ato, e não no presente processo administrativo fiscal, que tem como objeto o lançamento de contribuições devidas e não recolhidas.

Conforme esclarecido pela autoridade julgadora de primeira instância e não negado pela autuada, a recorrente já exerceu seu direito ao contraditório e à ampla defesa no processo que discutiu o Ato Cancelatório, que já foi julgado definitivamente na esfera administrativa.

Conclui-se, portanto, que não cabe, por meio do processo ora discutido, apreciar as alegações de nulidade de um Ato Cancelatório que já teve seu trânsito em julgado.

Da mesma forma, é descabida a referência ao art. 3º, da Lei 9.429/96, uma vez que, conforme bem observado pela autoridade julgadora de primeira instância, o Ato Cancelatório citado não foi motivado pela não apresentação de pedido de renovação de isenção de contribuição social

E como a recorrente não requereu a isenção, não faz jus à isenção para o período objeto do AI em tela, já que não observou os requisitos estabelecidos em Lei, mais especificamente aquele inserido no § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91.

E, sendo o lançamento um ato vinculado, a Autoridade Fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador e o não recolhimento das contribuições devidas, lavrou corretamente o presente AI, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Nesse sentido e.

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER do recurso e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Pires Lopes

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.