



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002909/2010-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.109 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESCOLA ALEF PERETZ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto a retroatividade benigna na aplicação da multa e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de contribuições sociais incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à parte da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, no período de 01 a 12/2007, inclusive o 13º de 2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 20/26), a Contribuinte teve a isenção de contribuições previdenciárias cancelada no triênio de 2001 a 2003, pelo Ato Cancelatório nº 02/2005, emitido em 23/03/2005 e retroativo a 01/01/2001, por descumprimento do art. 55, inciso II, da Lei 8212/1991, combinado com o art. 206, inciso III do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3048, de 06/05/99, a saber, ser portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

Especificamente em relação ao período abrangido no presente lançamento, o Relatório Fiscal destaca o seguinte:

6.1 - Consta, ainda, o processo de número 71010.000693/2007-44, também referente à renovação do certificado, o qual foi deferido com base no art. 37 da MP 446/2008. De acordo com a Resolução nº 7, de 03/02/09 (em anexo), publicada no Diário Oficial da União em 04/02/09, o período de validade desta renovação do CEBAS da Escola Bialik foi de 19/04/2007 a 18/04/2010.

6.2 - Em relação ao CEBAS, portanto, ficou constatado que a escola não era portadora do mesmo durante os períodos de 01/01/2001 a 31/12/2003 e de 01/01/2007 a 18/04/2007. Ora, este primeiro período é justamente aquele que gerou a emissão do Ato Cancelatório supracitado.

[...]

7 - No Termo de Intimação de 14/07/10, cuja ciência ocorreu em 20/07/10, foi solicitado ao contribuinte o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias vigente no período de 01/2007 a 12/2007, o qual não foi apresentado. Em consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil foi constatada a inexistência de tal ato, que, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, era necessário para que a escola gozasse de isenção das contribuições previdenciárias, senão vejamos: (Grifou-se)

Dos trechos do Relatório Fiscal acima destacados, consta que a contribuinte apresentou comprovante de renovação de seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) a partir de 19/04/2007. No entanto, não apresentou Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias para o ano de 2007.

Em sessão plenária de 21/01/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.825 (504/517), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

IMUNIDADE/ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PEDIDO ADMINISTRATIVO PARA RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO ANTES DO DEFERIMENTO DO CEAS. CEBAS DEFERIDO QUANDO JÁ REVOGADO O § 1º DO ART. 55 DA LEI 8.212/91 PELA MP 446/2008. DISPENSA DE FORMALIZAÇÃO DE PEDIDO ADMINISTRATIVO PARA RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO. MANUTENÇÃO DA VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS NA VIGÊNCIA DA MP 446/2008.

Não era viável a apresentação do pedido de reconhecimento de imunidade/isenção antes do deferimento do CEAS.

O art. 48 da MP n. 446/2008 revogou o exposto no art. 55 da Lei n. 8.212/1991, dispensando a formalização de pedido administrativo perante o órgão fazendário para fins de reconhecimento da imunidade/isenção das contribuições previdenciárias. Os atos praticados durante a vigência da MP 446/2008 permaneceram válidos, diante da ausência de edição, pelo Congresso Nacional, de Decreto que discipline as relações jurídicas formadas durante a vigência da MP.

No caso, o CEAS foi deferido apenas em 03/02/2009, quando já estava em vigor a MP n. 446/2008, ou seja, já não era necessária a apresentação do pedido de reconhecimento de imunidade/isenção. Considerando que o ato de concessão do CEAS retroagiu seus efeitos à data do protocolo do requerimento (19/04/2014), não pode ser mantida a autuação no período compreendido entre abril/2007 e dezembro/2007.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

A aplicação da atual redação do art. 35 da Lei 8.212/91 é mais benéfica, na medida em que o percentual da multa fica limitado a 20%.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS-REPLEG. MEDIDA ADMINISTRATIVA.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o Anexo REPLEG, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de autuação, medida meramente administrativa, com a finalidade de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional em eventual necessidade de execução judicial.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir do auto de infração DEBCAD nº 37.304.055-5 os fatos geradores compreendidos entre os meses de abril a dezembro de 2007; b) bem como para limitar a multa aplicada a 20%; vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que negavam provimento ao recurso. (Grifou-se)

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 31/03/2015 (fl. 518) e, em 11/05/2015 (fl. 579), retornaram com Recurso Especial (fls. 519/534), visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Legislação aplicável aos requisitos para fruição de isenção previdenciária; e b) Cálculo da multa.**

Pelo despacho datado de 09/05/2016 (fls. 581/587), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão das duas matérias. Na sequência, transcreve-se as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

a) Legislação aplicável aos requisitos para fruição de isenção previdenciária

Acórdão nº 2402-002.499

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2005 a 28/02/2007

RECURSOS ADMINISTRATIVOS – SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, a suspendem a exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

ISENÇÃO – REQUISITOS LEGAIS – CUMPRIMENTO – LEI – RETROATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE

Até a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, suas disposições é que norteavam a concessão ou não de isenção, uma vez que a legislação a ser verificada no que tange aos requisitos para o gozo de isenção é aquela vigente à época dos fatos geradores.

CANCELAMENTO ISENÇÃO – CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS – DEVIDAS

Para as entidades que tiverem a isenção cancelada, são devidas as contribuições patronais correspondentes à parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

b) Cálculo da multa

Acórdão nº 9202-002.193

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Auto de Infração, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarado parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, devendo ser excluído da penalidade os valores concernentes à Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Razões Recursais da Fazenda Nacional

a) Legislação aplicável aos requisitos para fruição de isenção previdenciária

- O Colegiado *a quo* afastou a exigência do ato declaratório de isenção para período abrangido pelo lançamento (04/2007 a 12/2007), sob o argumento de que à época do deferimento do CEAS, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 havia sido revogado pela MP nº 446/2008, cuja disciplina tornava dispensável a instauração de formalização de pedido administrativo para reconhecimento da isenção.
- A Turma *a quo* entendeu que a MP nº 446 e a Lei nº 12.101/2009 se aplicam aos fatos geradores anteriores à sua vigência, para afastar a exigência de ato declaratório de isenção, antes prevista no § 1º no art. 55 da Lei nº 8.212/91.
- Em sentido contrário, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 2402-002.499, entendeu que, devido ao disposto no art. 144 do CTN e nos arts. 44 e 45 do Decreto nº 7.2137/2010, a isenção deve ser verificada considerando-se o cumprimento dos requisitos legais existentes na época dos fatos geradores (ou seja, o art. 55 da Lei nº 8.212/91); por conseguinte, não é possível

retroagir a MP n.º 446/2008 e Lei n.º. 12.101/2009, que suprimiram a exigência de ato declaratório específico.

- Os órgãos julgadores prolatadores dos acórdãos confrontados encamparam conclusões diversas sobre a legislação aplicável para a aferição dos requisitos necessários à fruição da isenção. Para a Turma *a quo*, a norma aplicável é a MP n.º 446/2008, vigente à época do deferimento do CEAS, embora editada posteriormente aos fatos geradores. Por sua vez, o paradigma entende que a norma aplicável é o art. 55 da Lei n.º 8.212/91 para os fatos geradores ocorridos na sua vigência, como é o caso dos autos. Segundo o precedente citado na caracterização de dissídio, a MP n.º 446/2008 e a Lei n.º 12.101/2009, que dispensam a exigência de ato declaratório específico, não podem ser aplicadas retroativamente para atingir os fatos geradores anteriores à sua vigência.
- A MP n.º 446/2008 e a Lei n. 12.101/2009, editada posteriormente, dispõem sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regulam os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Além disso, revogam expressamente o art. 55 da Lei 8.212/91, que até então fixava os requisitos legais para a concessão da isenção pleiteada.
- Ocorre que não se vislumbra nesse novo regramento quaisquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos.
- No tocante à retroação prevista no CTN, deve-se analisar seu art. 106, que excepciona a regra da irretroatividade. O referido dispositivo legal permite a lei voltar-se ao passado, dispensando-se, pois, disposição expressa de lei, nas hipóteses de lei interpretativa e de “lei mitior” quanto a infrações ou penalidades.
- Aplica-se à hipótese o art. 144 do CTN, segundo o qual 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 exceção prevista no § 1º do citado art. 144 do CTN não encontra aplicação ao caso, pois a MP n.º 446/2008 e a Lei n.º 12.101/09 não instituíram qualquer novo critério de apuração ou processo de fiscalização, não ampliou poderes de investigação nem outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios.
- Conclui que não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação sob litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91.

b) Cálculo da multa

- Há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão 9202-002.193, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.
- No paradigma, consignou-se que havendo lançamento das contribuições, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Esta norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna. Tal entendimento é o mesmo aplicado pela fiscalização nos presentes autos.
- Verifica-se, portanto, divergência entre o precedente acima e o julgado recorrido que desconsiderou a forma de cálculo aplicada pela fiscalização, para limitar a multa aplicada a 20%.
- O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.
- Constata-se que antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91. Separadamente, havia a lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada).
- Com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.
- Trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que apresenta GFIP em desconformidade com as exigências ou deixa de apresentá-la, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.
- O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.
- A MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, o qual remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 que, no seu inciso I, abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto/contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

- Deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.
- Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.
- Essa foi a conclusão do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias.

O Contribuinte foi intimado das decisões proferidas pelo CARF em 11/11/2016 (fl. 591) e, em 22/11/2016 (fl. 592) apresentou contrarrazões (fls. 671/788) ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, bem como Embargos de Declaração (fls. 593/668), os quais foram acolhidos pelo despacho de 19/05/2017 (fls. 793/797).

Os Embargos de Declaração foram julgados e foi proferido o acórdão 2401-005.701 (fls. 808/817), sem efeitos infringentes, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXATIDÃO MATERIAL.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão deverão ser recebidos sanadas mediante a prolação de um novo acórdão

Eis a parte dispositiva do acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão e erro material apontados. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto e Rayd Santana Ferreira, que acolhiam os embargos, dando-lhes efeitos infringentes, para tornar insubsistente o lançamento.

Contrarrazões do Contribuinte

a) Legislação aplicável aos requisitos para fruição de isenção previdenciária

- Necessidade de sobrestamento do presente processo por determinação do STF.
- Considera que deve ser mantido o acórdão recorrido, eis que correta a interpretação legal ante a impossibilidade material de cumprimento de norma revogada.
- O Contribuinte comprovou que efetuou o pedido de renovação do CEBAS/CEAS perante o CNAS ainda em 2007, no entanto, o pedido só foi deferido em 2009 e, sem a obtenção do CEBAS/CEAS, o Contribuinte não conseguia dar entrada no pedido de ato declaratório de isenção perante a Receita Federal do Brasil, embora fizesse jus à imunidade/isenção, pendia essa última etapa exigida pelo art 55 da Lei nº 8.212/1991.
- Ocorre que quando do deferimento do CEBAS/CEAS, para o triênio 2007/2010, em fevereiro de 2009, o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 havia sido revogado e já não era possível a obtenção do ato declaratório, razão pela qual não foi solicitado.
- Em razão da impossibilidade material em cumprir a legislação revogada é que o acórdão recorrido entendeu por dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o preenchimento dos requisitos legais exigidos para exercício de imunidade/isenção a que faz jus.
- Diferentemente do entendimento da Fazenda Nacional, não se trata de aplicar retroativamente a legislação que disciplina o exercício da imunidade/isenção prevista no art. 195 da Constituição Federal, mas da impossibilidade material de, em fevereiro de 2009, cumprir os requisitos procedimentais previstos na legislação para o ano de 2007, na medida em que tais requisitos foram modificados.

b) Cálculo da multa

- No período autuado, a Lei nº 8.212/1991 previa a cobrança de multa de mora progressiva no tempo, chegando a até 50%, nos casos de contribuições sociais em atraso para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento.
- Posteriormente, a Lei nº 11.941/2009 alterou a disposição do art. 35 da lei nº 8.212/1991, passando a remeter a aplicação das multas de mora ao disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que limitou a multa de mora a 20%.
- Em atendimento ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, o acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar retroativamente o novo limite legal da multa de mora.
- O entendimento da Fazenda Nacional a respeito do comparativo de multas não merece prevalecer pois se o legislador elegeu a multa de mora para os

casos de pagamento de contribuições em atraso, ainda que no bojo de notificação fiscal de lançamento, não há espaço para o Poder Executivo intentar aplicar multa distinta.

- O acórdão recorrido não merece qualquer reparo no que toca à aplicação retroativa do limite legal da multa de mora estabelecido pelo art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Cientificado do acórdão de embargos, o Sujeito Passivo apresentou Recurso Especial, contudo seu apelo não teve seguimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, as matérias submetidas à apreciação deste Colegiado referem-se: a) à Legislação aplicável aos requisitos para fruição de isenção previdenciária; e b) Cálculo da multa – retroatividade benigna.

Convém mencionar que, de acordo com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o recurso especial é cabível nas situações em que, diante de contextos fáticos semelhantes e em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo, são adotadas soluções divergentes por diferentes colegiados que integram a estrutura deste Órgão de Julgamento Administrativo.

Ocorre que, comparando-se as decisões recorrida e paradigma, no que diz respeito à matéria “**Legislação aplicável aos requisitos para fruição de isenção previdenciária**”, não se vislumbra a similitude fática necessária ao estabelecimento da divergência jurisprudencial.

Do exame da decisão recorrida, Acórdão nº 2401-003.825, verifica-se que o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à imunidade da Contribuinte entre 19/04/2007 e 31/12/2007, tendo em vista que Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que abrangia esse período, somente fora deferido em 03/02/2009, quando não mais vigorava o art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Nos termos do voto condutor da decisão desafiada, não se poderia exigir do Sujeito Passivo a apresentação de pedido de reconhecimento de isenção para o citado interstício, pois, até 18/04/2007, ele somente dispunha de um mero protocolo de pedido de renovação de certificação de entidade beneficente, ainda pendente de apreciação, que não se prestaria a respaldar tal pedido. Vejamos:

No entender dos Auditores Fiscais autuantes, a Recorrente não faz jus à imunidade constitucional por não ter apresentado pedido de expedição de Ato Declaratório de Isenção em seu favor, relativamente ao período abrangido pelos fatos geradores aqui cobrados – 01/2007 a 12/2007 – tal como determinava o § 1º do artigo 55 da Lei n. 8212/1991, acima transcrito.

Compulsando, os autos, contudo, verifico que, com relação ao período de 19/04/2007 a 31/12/2007, a Recorrente fazia sim jus à imunidade constitucional. Vejamos:

Conforme expressamente descrito no Relatório Fiscal, a Recorrente detinha CEAS válido quanto ao período de 01/01/1998 a 31/12/2000, 01/01/2004 a 31/12/2006 e 19/04/2007 a 18/04/2010.

Com relação ao último período – que abrange parte dos fatos geradores objeto da presente autuação – não perceberam os Fiscais Autuantes que o deferimento do CEAS ocorreu apenas em 03/02/2009, através da Resolução CNAS de n. 7/2009.

Pois bem, embora à época dos fatos geradores – ano de 2007 – estivesse em vigor o artigo 55 da Lei n. 8.212/1991, que exigia, além do CEAS, a formalização de pedido administrativo visando o reconhecimento da isenção por ato declaratório, a renovação do certificado de entidade beneficente da Recorrente só foi deferida em 03 de fevereiro de 2009, ainda que com efeitos *ex tunc*, retroativos à data do protocolo do pedido – 19/04/2007, com validade de três anos.

Em 03 de fevereiro de 2009, data do deferimento do CEAS, já não mais estava em vigor o artigo 55 da Lei n. 8.212/1991. Tal dispositivo havia, à época, sido revogado pelo artigo 48 da Medida Provisória de n. 446, de 07 de novembro de 2008.

A referida Medida Provisória instaurou uma nova disciplina legal aplicável à imunidade das contribuições previdenciárias. Dentre as inovações introduzidas, estava a dispensa de formalização de pedido administrativo perante o órgão fazendário para fins de reconhecimento da imunidade/isenção das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica. Para fins de aproveitamento da imunidade/isenção, era suficiente a obtenção da certificação de entidade beneficente de assistência social, bem como o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 28 da referida Medida Provisória, a seguir transcritos para melhor análise:

[...]

Conforme se verifica da leitura do dispositivo acima, durante o período de vigência da MP 446, não havia a exigência de apresentação de pedido de reconhecimento da isenção para que o contribuinte pudesse gozar da imunidade tributária relativamente às contribuições previdenciárias. A isenção/imunidade decorria automaticamente da obtenção da certificação de entidade beneficente, desde que o contribuinte cumprisse os requisitos acima transcritos.

Não existia, contudo, nenhum atestado de cumprimento de tais requisitos. Caso o contribuinte se declarasse imune e o fisco constataste o descumprimento das exigências do artigo 28, deveria efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas, através de auto de infração devidamente motivado para esse fim.

A MP 446 não foi convertida em lei e perdeu a sua eficácia em 10 de fevereiro de 2009, quando, conseqüentemente, voltou a vigor o artigo 55 da Lei n. 8212/1991, até a sua definitiva revogação pela Lei n. 12.101/2009, que atualmente disciplina matéria.

Os atos praticados durante o período de vigência da MP 446, contudo, permaneceram válidos, já que não foi editado pelo Congresso Nacional Decreto Legislativo visando disciplinar as relações jurídicas formadas durante a vigência da MP. Esse é, inclusive, o

entendimento da Advocacia Geral da União, esposado na Nota DECOR/CGU/AGU N. 180/2009JGAS, abaixo transcrita:

[...]

Analisando os fatos objeto do presente processo, verifica-se que, quando do deferimento do pedido de renovação do certificado de entidade beneficente (CEAS), em 03/02/2009, já não havia necessidade de apresentação do pedido de reconhecimento da isenção perante a autoridade fazendária, sendo suficiente a obtenção do CEAS para esse fim. Diante disso, não se podia exigir, da Recorrente, a apresentação, em 03/02/2009, de pedido de reconhecimento de isenção das contribuições previdenciárias devidas, ainda mais relativamente a período pretérito.

Por outro lado, também não se poderia exigir da Recorrente a apresentação de pedido de reconhecimento de isenção no ano de 2007, se, naquele momento, a Recorrente dispunha de um mero protocolo de pedido de renovação de certificação de entidade beneficente, ainda pendente de apreciação.

Ao obter o deferimento, em 03/02/2009, do pedido de renovação do CEAS apresentado em 19/04/2007, a Recorrente passou a fazer jus, automaticamente, à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, bastando, para tanto, cumprir os demais requisitos do artigo 28 da MP 446, dentre os quais não se encontrava a formulação de pleito administrativo de reconhecimento da imunidade/isenção tributária.

Não procede, portanto, a exigência de apresentação de pedido de isenção para gozo da imunidade para o período abrangido pelo CEAS, especialmente quando tal exigência é formalizada através de lançamento efetuado no ano de 2010, ou seja, posteriormente ao deferimento do CEAS (03/02/2009).

Vale ressaltar que, à época em que lavrado o auto de infração, já estava em vigor a Lei n. 12.101/2009, que revogou o artigo 55 da Lei n. 8.212/1991 e alterou os requisitos e procedimentos para gozo da imunidade constitucional. Essa novel legislação também dispensa a emissão de ato declaratório de isenção, a qual é automaticamente deferida a partir da concessão da certificação da entidade perante o órgão adequado – sistemática semelhante à prevista durante a vigência da MP 446.

Em caso de descumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade/isenção, competia à autoridade fiscal demonstrar esse descumprimento através do ato de lançamento para cobrança das contribuições que deixaram de ser recolhidas. Ressalte-se que o único descumprimento apontado no relatório fiscal diz respeito à falta de apresentação de pedido de ato declaratório de isenção, exigência esta indevida, conforme já visto acima.

Deve, assim, ser reconhecida a imunidade quanto ao período abrangido pelo CEAS, ou seja, a partir do mês de abril de 2007. Para os meses de janeiro a março, contudo, a Recorrente não possuía CEAS, diante do que deve ser mantida a autuação.

De se notar que, conquanto o acórdão recorrido tenha entendido que se deveria observar o art. 28 da MP nº 446/2008 em relação ao caso concreto, esse entendimento não se deu pelo fato de a Turma de Julgamento reconhecer que tal dispositivo deveria ser indistintamente aplicado a fatos geradores anteriores à sua vigência, mas porque o CEBAS foi deferido quando a mencionada Medida Provisória encontrava-se vigente, isto é, por ocasião emissão do certificado, entendeu-se que a Recorrida não mais precisaria apresentar o pedido de reconhecimento de isenção em relação ao período de 19/04/2007 a 31/12/2007, visto que a condição de entidade beneficente, atestada pelo ministério competente, era suficiente para o usufruto do benefício.

Por outro lado, a referência feita no voto condutor do julgado vergastado à Lei nº 12.101/2010, a meu ver, teve por finalidade tão-somente ilustrar que, por ocasião da realização do procedimento fiscal, a legislação vigente também dispensava a emissão de ato declaratório de isenção, tal qual a MP nº 446/2008, bastando para o gozo do benefício o reconhecimento da condição de entidade beneficente de assistência social pelo órgão competente e o cumprimento dos demais requisitos previstos em lei.

De modo diverso, na decisão indicada como paradigma, relativamente a essa primeira matéria, Acórdão nº 2402-002.499, tem-se situação em que o sujeito passivo teve a isenção cancelada por violar o § 6º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, em razão de estar em débito com a Seguridade Social.

Naquela situação, o contribuinte faz referência à Lei nº 12.101/2010, para inferir que, com a superveniência dessa lei, caberia ao Conselho Nacional de Assistência Social o cancelamento da isenção. Nesse contexto, o Colegiado Paradigmático recorreu aos arts. 106 e 144 do CTN e 44 e 45 do Decreto nº 7.237/2010 para concluir que o direito à isenção deve ser avaliado considerando-se os requisitos da legislação contemporânea aos fatos geradores (art. 55 da Lei nº 8.212/1991), nos seguintes termos:

De acordo com o 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.

As situações em que seria possível à lei retroagir seus efeitos são aquelas definidas no art. 106 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.

Como se vê, a situação em tela não se enquadra em qualquer das hipóteses acima, além disso, o próprio Regulamento da Lei nº 12.101/2009, aprovado pelo Decreto nº 7.237/2010 é claro nos artigos 44 e 45 que a isenção deverá ser verificada considerando-se o cumprimento dos requisitos exigíveis na legislação vigente à época dos fatos geradores.

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.***

Salienta-se que o presente lançamento compreende contribuições incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e para tal período, suas disposições é que devem ser consideradas para fins de verificação do direito ou não da isenção. (Grifos do Original)

Veja-se que, diferentemente do que se observou na decisão recorrida, no paradigma não há qualquer referência a documento tido como necessário ao pedido de reconhecimento de isenção, emitido apenas após a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e que tenha reconhecido a condição do contribuinte como entidade beneficente relativamente a competências anteriores à dita revogação, o que revela uma relevante distinção entre as decisões cotejadas.

Ademais, o acórdão trazido a comparação, em que o lançamento decorreu do cancelamento da isenção em razão da existência de débito da entidade para com a Seguridade Social, é expresso no sentido de que a ausência de certificado de entidade beneficente não foi o que deu causa ao cancelamento da isenção, isto é, na circunstância retratada nesse julgado a decisão teve motivação absolutamente distinta, não sendo possível inferir que o colegiado prolator do paradigma teria chegado à mesma conclusão caso estivesse diante da situação retratada no julgado recorrido.

Verifica-se, por conseguinte, que não houve por configurado o conflito interpretativo, tendo em conta que as decisões a que chegaram as diferentes turmas de julgamento decorreram não de divergência na análise da legislação tributária, mas do arcabouço fático-probatório inerente a cada um dos casos analisados.

Em vista disso, não conheço do recurso especial no que concerne a essa primeira matéria.

Em relação ao “cálculo da multa – retroatividade benigna”, verifica-se por configurada e adequadamente demonstrada a divergência, logo, entendo que o recurso deve ser conhecido nesta parte.

Mérito

No que se refere à “retroatividade benigna na aplicação da multa”, em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que sua aplicação deveria se dar mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria

PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade deve ser aferida considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Desse modo, e tendo em vista a revogação da Súmula CARF nº 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, que é no mesmo sentido da jurisprudência pacificada no STJ.

Conclusão

Em razão de todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à retroatividade benigna na aplicação da multa, e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho