



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.004679/2010-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.642 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de julho de 2021  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE CIRURGIÕES DENTISTAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da multa os valores relativos ao fornecimento de cestas básicas.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 946/988) interposto em face de decisão (e-fls. 928/942) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração - AI n.º 37.251.677-7 (e-fls. 286/289), no valor total de R\$ 995.094,05 e lavrado por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, a infringir o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991 (Código de Fundamento Legal – CFL 68). O AI foi cientificado em 22/12/2010 (e-fls. 635/637). Do Relatório Fiscal (e-fls. 290/554), extrai-se:

1 - Apesar de não estar isenta das contribuições previdenciárias, pelos motivos que relataremos a seguir, deixou de informar na guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP):

- as contribuições previdenciárias devidas pela empresa incidentes sobre os pagamentos aos empregados e contribuintes individuais, nos anos de 2004 a 2006, constantes de suas folhas de pagamentos;
- as contribuições previdenciárias devidas pela empresa e pelos segurados contribuintes individuais, de sua responsabilidade, que não constaram de suas folhas de pagamentos no ano de 2005.

(...) 2.3 - Trata-se, portanto, de uma associação de classe cuja finalidade primordial é a defesa dos interesses de seus associados.

3 - A empresa possui o Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social no CNAS, mas não possui um Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido, conforme resolução n.º 73, de 15 de outubro de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 23 de outubro de 2008, que anulou o julgamento anterior que deferia a renovação do referido certificado. Os motivos alegados para a anulação do certificado foram os seguintes:

- Inciso I, art. 63 da lei n.º 9.784/1999 (recurso interposto fora do prazo);
- Inciso I da Resolução CNAS n.º 66, publicada no DOU em 17/04/2003 (não está em conformidade com os princípios contábeis);
- Inciso X, art. 4o da Resolução n.º 177/00 e inciso II, art. 3o do Decreto 2.536/98 (documento de inscrição da entidade no Conselho Estadual de Assistência Social do Município (CMAS), se houver, ou Conselho Estadual de Assistência Social do Distrito Federal)
- § único, art. 1º da Resolução n.º 191/2005 (não se caracterizam como entidades e organizações de assistência social as entidades religiosas, templos, clubes esportivos, partidos políticos, grêmios estudantis, sindicatos e associações que visem somente ao benefício de seus associados que dirigem suas atividades a público restrito, categoria ou classe)

4 - Desta forma a empresa não preenche os requisitos necessários para beneficiar-se da isenção prevista no artigo 55, II e parágrafo 1º, da lei 8.212 de 24 de julho de 1991 conforme segue: (...)

4 (*sic*) - Além disso, a empresa possuía um ato de isenção deferido que, no entanto, foi cancelado em 25/04/2007 com a emissão do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais n.º 001/2007 por infração aos incisos III, IV e V do artigo 55 da lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Tendo sido constatado em procedimento fiscal anterior o descumprimento aos incisos III e IV desde janeiro de 1995 e do inciso V, ambos do art. 55 da lei 8.212/1991, a partir de janeiro de 2004.

5 - Verificamos também que a empresa apresentou recurso contra o cancelamento da isenção, mas não foi dado provimento, conforme acórdão e aviso de recebimento em anexo. (...)

7.2 - No Anexo I estão relacionadas as bases de cálculo que constaram das folhas de pagamentos dos empregados, mas com a inclusão das verbas de cesta básica (código 716 nas folhas de pagamentos), não consideradas como base de cálculo nas folhas de pagamentos apresentadas. (...)

7.3.4 - Em consulta a página do Ministério do Trabalho e Emprego verificamos que a empresa só aderiu ao PAT em 04/2006. Concluo que os pagamentos destinados à alimentação dos trabalhadores estão em desacordo com a lei e, portanto, devem ser incluídos no salário de contribuição no período de 01/2004 a 03/2006.

7.4 - Estranhamente na GFIP, apesar de não ter sido declarada as contribuições devidas pela empresa, as contribuições dos empregados foram informadas utilizando-se a base de cálculo com a inclusão dos pagamentos de cesta básica.

7.5 - No Anexo II estão relacionados os pagamentos aos contribuintes individuais, bem como a parcela devida pelos contribuintes individuais que foi recalculada. (...)

8.1 - Com relação ao ano de 2004, apesar de terem sido apresentadas as folhas de pagamentos, os pagamentos aos contribuintes individuais da tabela a seguir no foram informados nas folhas apresentadas relativas ao CNPJ 47.331.822/0001-19. No entanto as remunerações foram informadas nas GFIP, sem a informação da parcela devida pela empresa, mas com o cálculo da contribuição descontada dos segurados e cuja contribuição foi recolhida. Os pagamentos constam do Anexo II. (...)

8.4 - No Anexo III constam os pagamentos aos contribuintes individuais que não constaram das folhas de pagamentos apresentadas e a consequente não informação das contribuições da empresa e dos segurados em GFIP.

Na impugnação (e-fls. 639/655), em síntese, se alegou:

- (a) Decadência.
- (b) Exigência de multa isolada configura *bis in idem*.
- (c) Isenção.
- (d) Diligência e cerceamento de defesa.

A seguir, transcrevo do Acórdão n.º 16-43.053 - 14ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 928/942):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31 12 2006

DECADÊNCIA. Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula n.º 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito referente às obrigações acessórias, aplica-se a regra decadencial prevista no art.173, I, do CTN, uma vez que, quanto a esses deveres, não há que se falar em pagamento antecipado.

ISENÇÃO-. Somente eram isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91, no período anterior à vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009, as entidades

beneficentes de assistência social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

O fato da entidade possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, por si só, não era suficiente para lhe garantir a isenção prevista no § 7º, do art. 195, da CF, tendo em vista que a existência do mesmo era apenas um dos requisitos impostos pelo art. 55 da Lei 8.212/91.

O Ato Cancelatório de Isenção e o lançamento do crédito correspondente devem retroagir à data a partir da qual a entidade deixou de cumprir pelo menos um dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91, desde que respeitado o prazo decadencial para a constituição do crédito correspondente.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO DESNECESSIDADE** - A realização de diligência será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido da impugnante, somente quando necessária para a apreciação da matéria litigada. Caso desnecessário o pedido de diligência deve ser indeferido.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

**AUTO DE INFRAÇÃO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Prática infração a empresa que não informar em GFIP todos os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, conforme dispõe o art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91.

**BIS IN IDEM - INOCORRÊNCIA** - A multa aplicada como penalidade imposta em virtude de descumprimento da obrigação acessória, não se confunde com a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal (não pagamento do tributo).

(...)

Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, excluindo o crédito referente às competências de 01/2004 a 11/2004, em razão da decadência, alterando o valor da multa originariamente lançado, consolidado em 16/12/2010, de R\$ 995.094,05 (novecentos e noventa e cinco mil noventa e quatro reais e cinco centavos) para RS 708.736,05 (setecentos e oito mil setecentos e trinta e seis reais e cinco centavos), acrescido de juros, nos termos do relatório, voto e DADR -Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls.907/910).

Deixa-se de recorrer de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do ar. 27 da Lei n.º 10.522/2002, com a redação dada pelo art. 11 da Lei n.º 12.788, de 14 de janeiro de 2013, publicada no DOU de 15/01/2013, tendo em vista que a exoneração do crédito tributário está fundamentada em Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 18/02/2013 (e-fls. 944/945) e o recurso voluntário (e-fls. 946/988) interposto em 28/02/2013 (e-fls. 946), em síntese, alegando:

- (a) **Decadência.** Ainda que o processo verse sobre penalidade pelo não cumprimento de obrigação acessória, o art.150, § 4º, do CTN deve ser aplicado por força da regra de o acessório dever seguir o principal. Não há comprovação de dolo, fraude ou simulação, sendo inaplicável a parte final do art.150, § 4º, do CTN. Deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN por sua sistemática ter relação com a declaração apresentada pelo contribuinte, a significar a ocorrência da decadência das competências 01/2004 a 11/2005 (doutrina e jurisprudência).

- (b) Isenção. A decisão recorrida não observou que a recorrente é entidade beneficente de assistência social, possuindo o registro no CNAS e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, certificado que permanece válido para o período referente aos fatos geradores objeto do lançamento. E, ao contrário do sustentado pelos julgadores, a recorrente jamais deixou de cumprir os requisitos para fazer jus à imunidade, sendo exigíveis apenas os requisitos fixados em normas constitucionais ou complementares, de forma que as restrições da MP n.º 2.158-35, de 2001, são inconstitucionais (doutrina e jurisprudência). A recorrente é sociedade civil sem fins lucrativos a ter por finalidade o desenvolvimento de atividades associativas, científicas, culturais, esportivas, assistenciais e de lazer, não havendo função remunerada e nem distribuição de cota ou resíduo a títulos de lucros aos sócios, a respeitar o art. 14 do CTN, não estando sujeitas às limitações da MP n.º 2.158-35, de 2001, ou de qualquer outra lei ordinária. Por não ter intuito lucrativo e não exercer atividade econômica, não podendo seus recebimentos serem equiparados a ideia de receita presente no texto do art. 195, I, b, da Constituição. Logo, ao não faturar com venda de bens e serviços ou mercadorias, não tem receita bruta de vendas e/ou prestação de serviços, estando em gozo da imunidade. Diante disso, também não são devidas contribuições destinadas aos terceiros conveniados. Para surpresa da recorrente, o CNAS anulou decisão de renovação do CEBAS do triênio 2000 a 2003, não sendo aplicável para o período de 2004 a 2006. Apesar disso, o lançamento foi efetuado. De outro giro, ainda que se considerasse válido o cancelamento para o período de 2004 a 2006, não é inadmissível a atribuição de efeito retroativo ao cancelamento do certificado empreendido em 23/10/2008. A fiscalização reconhece ainda que a recorrente possuía ato de isenção deferido, mas cancelado em 25/04/2007 por Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais. A exigência se refere aos anos de 2004 a 2005, mas o cancelamento das isenções e a revogação da validade do certificado datam, respectivamente, de 25/04/2007 e 23/10/2008. Logo, à época dos fatos geradores, tinha direito adquirido à fruição da isenção, devendo prevalecer a situação jurídica do tempo do fato gerador. A cassação do benefício somente foi decretada em ato posterior aos fatos geradores e não pode retroagir, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da moralidade tributária, igualdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, seletividade, não-cumulatividade, boa-fé, razoabilidade, segurança jurídica, não confisco e demais garantias e direitos fundamentais. Tendo condições de usufruir da imunidade ao tempo dos fatos geradores, conforme registros e certificados, o desprezo desses elementos informativos, sem justificativas plausíveis, constitui arbítrio. A lei não contempla a presunção de ausência de pagamento e declaração em GFIP, não estando a fiscalização, uma vez revogada a isenção, autorizada a lavrar auto de infração retroativo. No caso, o Relatório Fiscal reconhece expressamente que, à época dos fatos geradores, o recorrente tinha seu certificado e usufruía da isenção, fato não observado pelos julgadores.
- (c) Bis in idem. A acusação é de não preparo adequado da folha de pagamento dos contribuintes individuais. Contudo, houve lançamento das contribuições com

acréscimo de multa e juros, devidamente impugnados sob a alegação de os pagamentos não serem devidos e de não integração na folha de salários. Logo, há evidente relação de causa e efeito e a aplicação de multa na obrigação principal enseja dupla penalização por um único fato. O bis in idem é reprovável por afetar a livre concorrência e o direito de livremente empreender (Constituição, art. 170, parágrafo único).

- (d) Conversão do julgamento em diligência. Foram relacionados dois anos de folhas de pagamento e nem todos correspondem a remuneração de contribuintes individuais. Exigir multa pela não inclusão em folha de pagamento sem análise individualizada cerceia o direito de defesa e transforma qualquer pagamento em salário por presunção e equiparação indevida. Sem análise individual de cada pagamento não se pode equiparar o pagamento a remuneração e exigir multa por não estar incluso em folha. Logo, o julgamento deve ser convertido em diligência para a verificação individualizada de cada pagamento e/ou remuneração, ou seja, do que ele representa.
- (e) Intimações. Requer a intimação no endereço de seus advogados e bastantes procuradores.

Não esclarecendo a Resolução n.º 73/2008 do CNAS o período a que a recorrente não possuía CEBAS válido, o julgamento foi convertido em diligência pela Resolução n.º 2401-000.422 (e-fls. 1012/1016). Diante do esclarecimento de o CEAS/CEBAS cancelado se referir ao período de 01/01/2004 a 31/12/2006 (e-fls. 2566/2577 do processo principal n.º 19515.004686/2010-16), a recorrente apresentou a manifestação de e-fls. 2578/2580 do processo principal n.º 19515.004686/2010-16 sustentando que a matéria de defesa restou plenamente confirmada em razão de o cancelamento se referir ao triênio de 2000 a 2003 e, além disso, reiterou que não se poderia atribuir efeito retroativo ao cancelamento do certificado, porque a anulação da renovação por julgamento teria se operado apenas em 23/10/2008, aplicando-se a defesa de haver direito adquirido também ao Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais emitido em 25/04/2007.

Em face de decisão do STF, o feito foi sobrestado (e-fls. 2590 do processo principal n.º 19515.004686/2010-16). A tramitação foi retomada com sorteio de novo relator, por força do Despacho de e-fls. 1018/1019.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 18/02/2013 (e-fls. 944/945), o recurso interposto em 28/02/2013 (e-fls. 946) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

**Decadência.** Uma vez afastado o art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, pela Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários deve observar o regramento traçado no Código Tributário Nacional - CTN. Nos termos do Parecer PGFN/CAT n.º 1617, de 2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o pagamento antecipado da contribuição previdenciária, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, as quais atraem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, por força da parte final do § 4º do art. 150 do CTN. No mesmo sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 973.733/SC, afetado à sistemática dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento segundo o qual, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte e sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o §4º do artigo 150 do CTN.

Contudo, o presente processo não versa sobre tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas sobre multa por descumprimento de obrigação acessória, não havendo como se falar em antecipação de pagamento legalmente previsto, impondo-se a aplicação do art. 173, I, do CTN, conforme jurisprudência sumulada:

**Súmula CARF n.º 148**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Acórdãos Precedentes:

2401-005.513, 2401-006.063, 9202-006.961, 2402-006.646, 9202-006.503 e 2201-003.715.

**Isonção. Conexão.** A multa em questão foi lavrada por descumprimento da obrigação acessória de apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, tendo sido caracterizada pela não informação dos dados referentes às contribuições constituídas no Auto de Infração - AI n.º 37.312.626-3, processo n.º 19515.004686/2010-16.

Diante disso, o julgamento do presente processo fica condicionado ao resultado do julgamento do recurso voluntário referente ao processo n.º 19515.004686/2010-16, tendo a recorrente veiculado em ambos a mesma argumentação quanto a ser imune.

A conexão por decorrência do presente AI CFL 68 para como o correlato Auto de Infração de Obrigação Principal, cujo recurso voluntário acabou de ser julgado, impõe que o presente processo siga a mesma sorte daquele, devendo ser afastada a caracterização da imunidade pelos motivos veiculados no Acórdão n.º 2401-009.640 e excluídas da base de cálculo da multa as contribuições incidentes sobre cestas básicas fornecidas *in natura* canceladas por força do decidido no Acórdão n.º 2401-009.640.

**Bis in idem.** A premissa da argumentação da recorrente consistente na infração ser de não preparo adequado da folha de pagamento não prospera, pois o AI n.º 37.251.677-7 (e-fls. 286/289) foi lavrado por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas

as contribuições previdenciárias, a infringir o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991 (Código de Fundamento Legal – CFL 68).

O fato de o AI CFL 68 ser conexo por decorrência com Auto de Infração de Obrigação Principal constituído com **multa de mora** (a punir a demora) não caracteriza dupla penalização, *bis in idem* ou ofensa à livre concorrência ou ao direito de livremente empreender, eis que a presente multa está a punir o descumprimento da obrigação acessória inculpada no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991, tendo a fiscalização efetuado ao tempo do lançamento comparativo para aplicação de penalidade mais benéfica (e-fls. 304/306), a ser novamente empreendido no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte ou no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Conversão do julgamento em diligência. Insistindo na premissa equivocada de se estar a exigir multa pela não inclusão de contribuintes individuais em folha de pagamento, o recorrente pede diligência para análise individual de cada pagamento não incluído em folha para a confirmação de se tratar de remuneração a contribuinte individual por não haver individualização pela fiscalização.

Para a apuração da multa CFL 68, a fiscalização individualizou os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais não declarados em GFIP que não constaram de folha de pagamento, a especificar competência, nome do segurado, valor pago e valor correto a descontar (Anexo III, e-fls. 549/551).

Logo, indefere-se o pedido em razão de a diligência postulada não guardar pertinência com o presente processo, sendo manifestamente protelatória.

Intimação. Indefere-se o requerimento de intimação de advogado, em face do disposto no art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e da jurisprudência sumulada:

**Súmula CARF n.º 110**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, AFASTAR A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir da base de cálculo da multa os valores relativos ao fornecimento de cestas básicas.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro