



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

Processo nº 19515.720694/2015-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.556 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente INSTITUTO MAGNO DE EDUCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS/PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO.

A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal diz respeito a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, não se estendendo às contribuições previdenciárias que têm bases de cálculo distintas.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado aos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

A Instituição não reconhecida como isenta das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para a seguridade social e para terceiras entidades, da mesma forma que as empresas em geral.

GFIP. DOCUMENTO HÁBIL PARA A EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECLARADO.

A GFIP se constitui em confissão de dívida com relação às contribuições nela declaradas.

Na constituição do crédito tributário de contribuições não declaradas em GFIP cujos fatos geradores foram informados pelo contribuinte, a Autoridade lançadora pode utilizar as bases de cálculo declaradas, face sua presunção de veracidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ALEGAÇÕES DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.
EXAME PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA JULGADORA.
INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO
INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta da sonegação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito: (i) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencida a Conselheira Cecília Dutra Pillar (Relatora), que negou provimento ao recurso; (ii) quanto aos juros sobre a multa de ofício, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente convocado), que deram provimento ao recurso nessa parte. Foi designado o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencida a Relatora.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Cecilia Dutra Pillar - Relatora

(Assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Redator designado

Participaram desta sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de uma associação civil de natureza privada, sem fins lucrativos, fundada em 06 de novembro de 2006 e que atua na área da educação (estatutos às fls. 445/451 dos autos).

Foi submetida à ação fiscal para verificação do cumprimento das obrigações referentes às contribuições sociais previdenciárias do período de 01/01/2010 a 31/12/2012.

A fiscalização da RFB constatou que o contribuinte declarou em todas as GFIPs do período auditado o FPAS 639, utilizável apenas pelas entidades beneficentes de assistência social em gozo de isenção das contribuições sociais/previdenciárias, de modo que sobre as bases de cálculo declaradas não foram calculadas como devidas as contribuições previdenciárias patronais, nem as devidas ao GILRAT (contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho) e a outras Entidades e Fundos.

O relatório do auto de infração (fls. 382) conta que antes que fosse programado procedimento fiscal para o período de 2010 a 2012, foi enviada correspondência da RFB ao contribuinte, informando-lhe da situação e conferindo-lhe oportunidade de auto regularização, antes que procedimentos fiscais fossem iniciados. Relata que o contribuinte teve ciência da correspondência por via postal em 26/09/2012, nada respondendo. Mencionada correspondência não consta dos autos.

Intimada e reintimada a comprovar ser detentora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, emitido pelo CNAS com prazo de validade posterior à Lei nº 12.101/2009 ou pelos Ministérios da Educação, Saúde ou do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, emitidos nos termos da Lei nº 12.101/2009, a entidade não comprovou a certificação. Na resposta de 26/02/2014 (fls. 145/146), justificou que possui imunidade tributária do ISS do Município de São Paulo, aplica anualmente pelo menos 20% da receita bruta em gratuidade e atende aos requisitos do artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal e artigo 14 do CTN.

Por não ser portadora de Certificação concluiu a fiscalização que a entidade não detém o direito ao gozo de isenção, de modo que são devidas as contribuições patronais à seguridade social e a terceiros, não declaradas em GFIP. Assim, foram lavrados os autos de infração Debcad nº 51.055.939-5 e Debcad nº 51.069.408-0 para constituição dos créditos tributários, contendo, o primeiro, as contribuições devidas pela empresa à seguridade social (20% sobre remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, mais Sat/Rat de 1% incidente sobre as remunerações dos segurados empregados) e o segundo, as contribuições devidas a Terceiros (2,5% para o Salário Educação, 0,2% para o INCRA, 1,5% para o SESC e 0,3% para o Sebrae).

Os créditos tributários foram constituídos no FPAS 574 e a fiscalização informa ter utilizado no lançamento as bases de cálculo declaradas em GFIP pelo contribuinte.

Considerando que no período de 01/2010 a 12/2012 houve o auto-enquadramento indevido como entidade possuidora de isenção das contribuições sociais/previdenciárias, quando a entidade não detém a condição para usufruir o benefício da

isenção; considerando que tal procedimento teve como objetivo reduzir os valores daquelas contribuições, que resultaram declaradas e recolhidas a menor; considerando que tais condutas, realizadas de forma sistemática e continuada caracterizam dolo do contribuinte e se configuram, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no artigo 337-A do Código Penal Brasileiro; e considerando que a conduta do contribuinte se identifica com a de sonegação descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964; a Autoridade lançadora aplicou a multa de ofício duplicada, conforme previsão do art. 44, inciso I e § 1º Lei nº 9.430/1996. Foi também lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhada ao Ministério Público Federal para as providências a seu cargo.

As autuações somaram R\$ 20.292.309,47 (vinte milhões, duzentos e noventa e dois mil, trezentos e nove reais e quarenta e sete centavos), aí incluídos o principal, juros de mora e multa de ofício consolidados em 08/07/2015.

Inconformada a autuada apresentou impugnação ao lançamento, onde alegou, em resumo: **(1)** que a autuação é omissa em relação ao enquadramento legal pois deveria ter sido baseada nos artigos 12 e 17 da Lei nº 12.101/2009, não ficando claro se estava sendo autuada como mero contribuinte normal, que entregou GFIPs e foi autuada indevidamente ou se deveria ter sido preliminarmente excluída da imunidade por desatendimento à citada Lei, para depois poder regularizar sua situação e, então, ser ou não autuada; **(2)** que a autuação não pode ser considerada líquida e certa porquanto se baseou apenas nas GFIPs entregues, sem sua conferência com as folhas de pagamento; **(3)** que não foram excluídos das bases de cálculo os valores referentes às verbas indenizatórias, consideradas não tributáveis pelo STJ em sede de recurso repetitivo; **(4)** que a lavratura foi equivocada pois todos os tributos declarados em GFIP e não pagos, se caracterizam confissão de dívida e devem ser diretamente inscritos em dívida ativa da União, com incidência de juros SELIC e multa de mora; **(5)** que na pior das hipóteses a fiscalização poderia ter lavrado AI para cobrança de multa referente à obrigação acessória e outro para cobrança do tributo, apenas com juros e multa de ora; **(6)** que os valores não são devidos porque goza de imunidade tributária, é instituição escolar e cumpre com todos os requisitos constitucionais e do art. 14 do CTN, tanto que a municipalidade de São Paulo assim a reconhece; **(7)** que os requisitos exigidos pela Lei nº 12.101/2009 para que a entidade obtenha Certificado do CNAS são inconstitucionais porque Lei Ordinária não pode acrescentar requisitos não contemplados pela Lei Complementar (CTN); **(8)** que sua administradora não deve ser apontada como co-responsável na autuação; **(9)** que é absurda a pretensão da fiscalização de a representar para fins penais, haja vista a inexistência de qualquer indício de crime contra a ordem tributária; **(10)** que a multa agravada é arbitrária pois sua aplicação não pode ser discricionária, sem prévio e minucioso procedimento de apuração e comprovação da acusação e, **(11)** que não é cabível a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir da lavratura do AI.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), julgou improcedente a impugnação, conforme acórdão de fls. 497/503, cujo voto transcrevo:

Inicialmente, deve-se destacar que, conforme verificado pela autoridade lançadora, o contribuinte informou indevidamente, em GFIP, ter direito à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos, as quais, por esta razão, não foram declaradas em GFIP e constituem o objeto do presente Auto de Infração.

Nesse sentido, deve-se esclarecer que, para acontecer a dispensa da contribuição previdenciária e da destinada a outras entidades e fundos, pelas entidades beneficentes de assistência social, a

Constituição Federal de 1988 impôs o atendimento de exigências estabelecidas em lei:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

...

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

Trata-se, portanto, de uma isenção condicionada, pois depende de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito, no caso os previstos na Lei nº 12.101, de 27/11/2009, a qual dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

Conforme explicitado pela autoridade lançadora, o direito à referida isenção não foi comprovado pelo contribuinte, visto que o mesmo não apresentou os documentos relacionados nos termos de intimação, citados pela autoridade fiscal, nem mesmo por ocasião da apresentação de impugnação.

Vale observar que os documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal, fls. 86/87, os certificados emitidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social e pelos Ministérios da Saúde, Educação, Desenvolvimento Social e Combate à Fome, estão previstos na Lei nº 12.101, de 2009¹.

Por sua vez, a alegada inconstitucionalidade da Lei nº 12.101, de 2009, não pode ser apreciada na instância administrativa, conforme previsão do art. 59 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Em relação ao DOC 02, juntado à impugnação, verifica-se tratar de documentos relativos à imunidade do contribuinte perante a Prefeitura Municipal de São Paulo, os quais não são pertinentes ao presente processo, que trata do lançamento de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos.

Não tendo comprovado o direito à isenção das contribuições não declaradas, o contribuinte deve se enquadrar nas mesmas regras das empresas em geral, para fins de cumprimento das

¹ LEI Nº 12.101, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009.

Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

obrigações tributárias, principal e acessórias, previstas na legislação de regência.

Ademais, não há que se falar em nulidade da autuação por erro ou omissão de fundamento legal, visto que tal não ocorreu.

Também não há que se falar em necessidade de verificação das folhas de pagamento para que haja certeza e liquidez dos valores lançados, tendo em vista que foi utilizada a base de cálculo declarada pelo próprio contribuinte em GFIP, a qual foi utilizada para o cálculo das contribuições dos segurados, estas declaradas como devidas.

Nesse sentido, vale observar o disposto na Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

...

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Observa-se, do exposto, que a GFIP é instrumento hábil para exigir as contribuições nela declaradas, as quais são calculadas a partir da base de cálculo informada, a qual foi utilizada também para a apuração das contribuições ora lançadas.

Assim, se o contribuinte entende que foram indevidamente incluídas, na base de cálculo por ele declarada em GFIP, alguns tipos de verbas ou rubricas, como aviso prévio ou férias indenizadas, deveria ao menos ter providenciado a retificação das referidas declarações, o que não fez.

Deve-se destacar ainda que foram declaradas em GFIP apenas as contribuições dos segurados, pelo que se fez necessário o lançamento das contribuições previdenciárias patronais e destinadas a outras entidades e fundos, para a constituição do crédito tributário.

Quanto ao Relatório de Vínculos, fls. 7, deve-se esclarecer que, conforme explicitado no próprio relatório, ali são listadas todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária, em razão de seu vínculo com o sujeito passivo. Assim, não há que se falar em atribuição de responsabilidade tributária à presidente da entidade pela mera inclusão de seu nome do referido relatório.

Vale destacar, ainda, o disposto na Súmula CARF nº 88:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, cabe esclarecer que a sua formalização está prevista na Portaria RFB nº 2.439, de 2010, sempre que o Auditor-Fiscal da RFB, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social.

A aplicação da multa em dobro, por sua vez, está plenamente justificada no Relatório Fiscal, com base no art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, em razão da declaração indevida, em GFIP, da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias patronais e destinadas a outras entidades e fundos devidas, com o objetivo de reduzir os valores das referidas contribuições.

Em relação à cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, cumpre mencionar, inicialmente, que, no momento da constituição do crédito, não houve a incidência dos referidos juros, conforme se pode verificar no relatório Fundamentos Legais do Débito.

Não obstante, a referida exigência será objeto de cobrança a partir do vencimento do crédito tributário, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento em questão, em razão do disposto no art. 161 do CTN, art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Do exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação e manter o crédito tributário exigido.

Cientificado dessa decisão por via postal em 16/11/2015, (A.R. de fls. 532), o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** em 10/12/2015 (fls. 534/565), argumentando que a decisão de 1ª Instância precisa ser reformada, pelas razões que pontua:

Em Preliminar

A) Nulidade da autuação - enquadramento incorreto e omissão

Com relação à sua alegação de nulidade do lançamento, visto que utilizada legislação equivocada, bem como o não esclarecimento de qual papel representa a autuada na referida cobrança (se é mero contribuinte normal que declarou e não pagou o INSS ou se deveria ter sido excluída da imunidade por desatendimento da Lei), a decisão da DRJ se limitou a afirmar: "*Ademais, não há que se falar em nulidade da autuação por erro ou omissão de fundamento legal, visto que tal não ocorreu.*"

Entende que não houve o enfrentamento de seu argumento pela DRJ e afirma que a falta de fundamentação da decisão afronta as disposições do art. 50 da Lei nº 9.784/1999.

B) Matéria não apreciada - Confissão de dívida (impossibilidade de lançamento e multa de ofício)

Assevera que esta alegação não foi sequer considerada pela autoridade julgadora. Que as declarações feitas em GFIP constituem confissão de dívida e não poderiam ser objeto de lançamento de ofício, caso contrário deveria ter ocorrido um procedimento prévio para cassação da condição de imune/isenta. Reporta jurisprudência neste sentido.

Expõe seu entendimento de que sendo a GFIP uma confissão obrigatória, ainda que o contribuinte se considere imune, se a imunidade não é aceita pela RFB, essa GFIP já cumpriu seu papel equivalente ao de um contribuinte não imune, descabendo autuação pelo não pagamento, mas inscrição direta em dívida ativa e execução fiscal. Se houve erro de preenchimento da GFIP caberia uma multa acessória ou uma simples autuação, sem multa nenhuma, mas nunca uma autuação do tributo. Reproduz ementas de julgados do CARF e DRJ.

No mérito

A) Imunidade/Isenção do Recorrente

A decisão da DRJ diz que para que haja o enquadramento do contribuinte na imunidade/isenção aos tributos, requisitos legais devem ser preenchidos e apresentados documentos necessários para a comprovação.

O recorrente descreve seu objeto social, esclarece que obteve isenção de tributos municipais, dentre os quais o ISS que incide sobre sua atividade e que essa isenção nada mais é que a imunidade das entidades sociais escolares, prevista na CF e no CTN.

Argúi que para obter o Certificado de isenção da Prefeitura Municipal de São Paulo é preciso atender aos requisitos do art. 14 do CTN, havendo uma presunção em seu favor, que é de ser imune (isenta) aos impostos em geral já que comprovou para PMSP justamente os anos autuados pela RFB. Menciona julgados do CARF a respeito da imunidade da COFINS e que o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN são suficientes para o gozo da imunidade fixada no art. 150, VI, "c" da CF.

B) Inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/2009

Embora a DRJ tenha consignado em sua decisão que a inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/2009 não pode ser analisada na instância administrativa, o recorrente entende necessária sua reiteração em função do princípio da eventualidade e também porque, se neste interim o Judiciário sacramentar a tese em seu favor, o tema já está pré-questionado.

Reproduz os mesmos argumentos da impugnação no sentido de que Lei Ordinária não pode acrescentar requisitos não contemplados na Lei Complementar (CTN) e norteia seu entendimento em voto vencido de Conselheiro do CARF.

Refere a ADI 2.028 que está sendo julgada no STF com quatro votos favoráveis à tese pela qual as imunidades para instituições de educação e saúde, no que diz respeito aos requisitos objetivos, só podem ser asseguradas a tais entidades se os requisitos definidos estiverem exclusivamente em Lei Complementar.

C) Da não conferência dos valores da GFIP e as Folhas de Pagamento

Na decisão recorrida constou que não há que se falar em verificação das folhas de pagamento para que haja certeza e liquidez dos valores lançados. O recorrente entende que o julgador não atentou para as disposições do RPS, em especial os artigos 225 (que prevê a obrigação da empresa preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço) e 243 (que trata da lavratura de notificação fiscal de lançamento quando constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou importância devida nos termos do Regulamento), pois foi omissivo quanto à discriminação clara e precisa dos fatos geradores, porquanto estes dependem da folha de pagamento para serem comprovados.

Alega que não foram excluídos da base de cálculo do lançamento valores como aviso prévio e férias indenizados cuja jurisprudência do STJ, pela via dos recursos repetitivos, firmou o entendimento de não sofrerem incidência de INSS. Afirma ter comprovado exemplificativamente a existência destes casos, pleiteando sua exclusão da base de cálculo.

D) Da Representação Fiscal para Fins Penais e multa de ofício qualificada

O recorrente entende inaceitável a imputação penal e a aplicação de multa exorbitante à razão de 150%. Questiona: (1) qual seria o crime praticado? (2) Ter deixado de pagar tributo corretamente declarado e confesso porque se julga imune? (3) Se entregou todas as GFIPs correspondentes às suas folhas de pagamento, qual seria a fraude nesta conduta?

Entende que a simples resposta negativa às perguntas suscitadas demonstrará que não há justa causa para qualquer crime, descabendo também a multa agravada.

Requer o cancelamento da multa.

E) Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Reitera seu pedido para que sejam afastados os juros de mora sobre multa de ofício com base em julgado do CARF (Acórdão nº 101-98.523) que votou pela não incidência, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não incidindo os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

Ao final requer o provimento de seu recurso resumindo todas as questões postas acima.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cecilia Dutra Pillar.

O recurso é tempestivo e atende às demais formalidades legais, portanto dele conheço.

O contribuinte repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação, incluindo acusações de nulidade da decisão da DRJ que não se configuraram, conforme a seguir analisado.

Das Preliminares

1) Nulidade da autuação - enquadramento incorreto e omissão

O recorrente alega nulidade da decisão da DRJ pois não teria enfrentado explicitamente seu argumento de nulidade do lançamento ao entendimento de que foi utilizada legislação equivocada (deveria ter sido embasado na Lei nº 12.101/2009) e não teria esclarecido se foi considerado mero contribuinte que declarou e não pagou o INSS ou se refere a exclusão da imunidade/isenção.

Da leitura do acórdão da DRJ extrai-se que o contribuinte não comprovou o direito à isenção, o que afasta qualquer menção, no lançamento, à legislação que rege os procedimentos relativos à concessão ou revogação de isenção. Não se trata de entidade que um dia esteve isenta das contribuições previdenciárias e que a fiscalização tenha verificado que deixou de cumprir os requisitos para permanecer isenta. O caso em questão é de uma pessoa jurídica que utilizou o código FPAS 639 em suas GFIPs, como se isenta fosse mas não apresenta sequer a Certificação exigida na Lei nº 12.101/2009 (Lei que dentre outras providências, dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social).

O Relatório do Auto de Infração menciona que a autuada foi intimada a apresentar os Certificados, emitidos nos termos da Lei nº 12.101/2009 e não os apresentou. Portanto, por não se tratar de entidade isenta, descabido o embasamento da autuação na Lei nº 12.101/2009 e, por consequência, conforme também explanado na decisão da DRJ: *Não tendo comprovado o direito à isenção das contribuições não declaradas, o contribuinte deve se enquadrar nas mesmas regras das empresas em geral, para fins de cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessórias, previstas na legislação de regência.*

Assim, os argumentos de nulidade da recorrente não procedem. A autuação não foi embasada na Lei nº 12.101/2009 e o acórdão da DRJ esclareceu que o contribuinte se enquadra nas mesmas regras das empresas em geral.

2) GFIP - Confissão de Dívida

O recorrente entende que por ter declarado as bases de cálculo em GFIP, e a declaração corresponder a uma confissão de dívida, não cabe a lavratura de auto de infração para exigência dos mesmos tributos declarados. Também que o acórdão da DRJ não teria abordado esta alegação. Equivoca-se.

Conforme reproduzido no relatório acima, a decisão da DRJ tratou sim desta matéria ao explicitar que: *"o contribuinte informou indevidamente, em GFIP, ter direito à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos, as quais, por esta razão, não foram declaradas em GFIP e constituem o objeto do presente Auto de Infração."*

Em outro parágrafo da mesma decisão consta: *"Deve-se destacar ainda que foram declaradas em GFIP apenas as contribuições dos segurados, pelo que se fez necessário o lançamento das contribuições previdenciárias patronais e destinadas a outras entidades e fundos, para a constituição do crédito tributário"*. (sem grifos no original)

disciplina: O entendimento do recorrente não encontra respaldo na legislação que assim

Lei nº 8.212/1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I- valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

(...)

II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003) (sem grifos no original)

O Manual da GFIP/SEFIP (versão 8.4 do SEFIP), aprovado pela IN RFB nº 880, de 16/10/2008, DOU de 17/10/2008 e pela Circular Caixa Econômica Federal - CEF nº 451 DE 13/10/2008, DOU de 17/10/2008, disciplina:

2.2 - FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social)

Informar o código referente à atividade econômica principal do empregador/contribuinte, que identifica as contribuições ao FPAS (Anexo I do Capítulo VII) e a outras entidades e fundos (terceiros), conforme Anexo II do Capítulo VII.

ANEXO I – Tabela de Códigos FPAS

(Anexo II da IN MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005)

CÓDIGO FPAS	DISCRIMINATIVO
639	ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, com isenção requerida e concedida pela Previdência Social , inclusive aquela transformada em entidade de fins econômicos na forma do artigo 7º da Lei 9131/95, no período de pagamento parcial das contribuições patronais, nos termos do art. 13 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005

ANEXO II –Tabela de Alíquotas por Código FPAS

(Anexo III da IN MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005)

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															Total Outras Ent. Ou Fundos
	Prev. Social	GIIL- RAT	Salário- Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroaviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
574	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
639	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(...)

5.2 - VALOR DEVIDO À PREVIDÊNCIA SOCIAL

Este campo é automaticamente calculado pelo SEFIP e deve corresponder ao valor total da contribuição devida à Previdência Social, no mês de competência, assim considerado o somatório da contribuição dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais; da contribuição da empresa, e das destinadas a outras entidades (SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEST, SENAR, INCRA, SEBRAE, etc.), inclusive a descontada dos contribuintes individuais vinculados à área de transporte; deduzidos os valores pagos a título de salário-família (exceto os de trabalhadores avulsos), salário-maternidade pago pelo empregador/contribuinte (valores decorrentes de afastamentos de seguradas empregadas iniciados até 11/1999 ou com benefícios requeridos a partir de 01/09/2003) e eventuais compensações.

Dentre as contribuições da empresa, inclui-se aquela destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios

concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT.

(...)

Conforme se vê a GFIP é composta e calculada a partir do conjunto de informações prestadas pelo contribuinte. O sistema SEFIP realiza o cálculo das contribuições devidas pelo declarante com base nos códigos FPAS, alíquotas de SAT/RAT e deduções informadas, de modo que **ao informar o código FPAS 639 o sistema não calcula as contribuições patronais** pois estas não são devidas pelas entidades em gozo de isenção e, portanto, não restam **declaradas tais contribuições**. (vide ANEXO II –Tabela de Alíquotas por Código FPAS, acima, onde estão descritas as alíquotas aplicadas a cada código FPAS)

Não está errado o contribuinte ao afirmar que as contribuições e demais tributos declarados em GFIP não serão objeto de lançamento de ofício pois tal declaração constitui o crédito tributário e tem o condão de confissão de dívida (§ 2º do art. 32 da Lei nº 8.212.1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009). As **contribuições declaradas** em GFIP, se não pagas, são encaminhadas para inscrição direta em dívida ativa e execução fiscal.

A diferença é que neste caso, **as contribuições patronais devidas não restaram declaradas**, obrigando a Autoridade Fiscal, por dever de ofício, a constituir o crédito tributário não declarado, por meio do correspondente auto de infração, exatamente como procedeu.

Os julgados reportados no recurso, se referem a tributos declarados pelo contribuinte que, como já explicitado, prescindem de lançamento de ofício. Ou, se referem a situações anteriores à edição da Lei nº 11.457/2007 (quando era necessário o lançamento para a constituição do crédito tributário) ou, se referem a situações anteriores à introdução do artigo 35-A na Lei nº 8.212/1991 (quando então eram aplicadas multas diferenciadas no lançamento de ofício da obrigação principal e também na autuação por descumprimento da obrigação acessória de declarar todas as contribuições em GFIP). Esta última situação deixou de existir pois, por força do 35-A da Lei nº 8.212/1991 (acrescentado pela Lei nº 11.941/2009) o entendimento da administração tributária é no sentido de que a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, apena o contribuinte tanto pela falta do pagamento quanto pela falta de declaração do tributo.

Portanto, considerando que as contribuições lançadas se referem ao período de 01/2010 a 12/2012, e que tais contribuições não foram declaradas em GFIP, correta a lavratura de auto de infração exigindo a obrigação principal com os acréscimos legais correspondentes (multa de ofício e juros de mora).

Assim, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão da DRJ, pois as matérias arguidas pelo contribuinte não deixaram de ser abordadas na decisão administrativa de primeira instância.

O argumento de haver necessidade de procedimento prévio de cassação de sua condição de imune/isenta, será tratado em tópico próprio.

Do Mérito

3) Imunidade/Isenção

Inicialmente, há que se esclarecer a distinção entre imunidade tributária e isenção das contribuições sociais/previdenciárias.

A imunidade é uma hipótese de afastamento do campo de incidência tributária reconhecida constitucionalmente e a isenção é uma exclusão da tributação, que pode ser conferida sob determinadas condições.

A imunidade tributária, forma de não incidência de impostos, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, exige que a entidade sem fins lucrativos preencha os requisitos dispostos no art. 14 do CTN c/c o artigo 9º, inciso IV, alínea “c” do mesmo diploma, na redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001.

A isenção das contribuições sociais/previdenciárias (ou imunidade como identificam alguns doutrinadores), prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal e destinada às entidades sem fins lucrativos beneficentes de assistência social está condicionada ao cumprimento cumulativo dos requisitos estabelecidos em Lei. Trata-se, portanto, de uma imunidade condicionada, eis que dependente de integração normativa para a fixação dos pressupostos a serem observados para o exercício do direito.

O sujeito passivo aduz atender aos requisitos do art. 14 do CTN e que qualquer outra exigência restritiva criada por lei ordinária seria inconstitucional.

O art. 14 do CTN regulamenta a imunidade relativa a **impostos** incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. Não é aplicável às **contribuições** devidas à seguridade social, uma vez que não incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços prestados pelas instituições. O crédito tributário em questão tem como fato gerador a prestação de serviços remunerados por segurados à autuada, e o lançamento compreende as contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre estas remunerações, não se tratando de tributação sobre o patrimônio, nem sobre a renda ou sobre os serviços do Instituto Magno de Educação, não havendo que se falar em descumprimento do dispositivo constitucional posto que o mesmo não se aplica às contribuições objeto deste processo.

A imunidade de impostos municipais a que refere o recorrente, não alcança tributos ou contribuições Federais, no caso as contribuições devidas à Seguridade Social, regidas por legislação própria.

Os requisitos para o gozo de imunidade/isenção prevista no §7º do Art. 195 da Constituição da República para o período desta autuação, são os dispostos na lei ordinária nº 12.101, de 27/11/2009.

A legislação infraconstitucional sempre tratou o benefício fiscal do art. 195, § 7º, da Constituição Federal como uma isenção, conforme os termos da própria carta magna. O art. 55 da Lei nº 8.212/1991, que regulamentava o benefício constitucional, também dizia: *“Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social...”* O mesmo artigo estabelecia requisitos para o gozo do benefício. Posteriormente, o art. 1º da Lei nº 9.732/1998 alterou parte do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 – o que foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028. Referida ADI não teve julgamento definitivo até os dias atuais mas, como diz respeito ao art. 55 da Lei nº 8.212/1991, não reflete neste processo.

As exigências da Lei nº 12.101/2009 permanecem híidas, de modo que não se pode acolher os argumentos do recorrente no sentido de que o benefício fiscal somente pode ser estabelecido por lei complementar, ou de que tem direito à comentada imunidade/isenção porque cumpre os requisitos do art. 14 do CTN.

A lei nº 12.101/2009 estabelece uma condição que antecede os demais requisitos para o benefício da isenção, qual seja: a entidade deve ser certificada para fazer jus à isenção. É o que diz o artigo 29 desta Lei:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

Assim, uma vez não atendida a condição primária de ser Certificada pelo CNAS ou pelo Ministério da Educação, não há que se falar em direito à isenção das contribuições sociais/previdenciárias nem em cassação ou suspensão de benefício a que a entidade não faz jus.

Com relação à alegação de inconstitucionalidade, reporto a súmula CARF nº 2, motivo pelo qual me abstenho de apreciar:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

4) Da não conferência dos valores da GFIP e as Folhas de Pagamento

As informações prestadas em GFIP são de responsabilidade do contribuinte declarante, presumindo-se verdadeiras até prova em contrário. É inconteste ser obrigação da empresa a elaboração de folhas de pagamento e a declaração dos fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP, declaração esta que deve estar em sintonia com as bases de cálculo tributáveis encontradas nas folhas de pagamento. As informações da GFIP são detalhadas por segurado, devendo ser declarado o salário de contribuição de cada um, ou seja, a soma das verbas que sofrem incidência de contribuição previdenciária.

Na constituição do crédito tributário de contribuições não declaradas em GFIP cujos fatos geradores foram declarados pelo contribuinte, como no caso em apreço, a Autoridade lançadora pode utilizar as bases de cálculo declaradas, face sua presunção de veracidade, descabendo discriminação dos fatos geradores como quer o contribuinte. A autoridade fiscal não colocou em dúvida as bases de cálculo declaradas, de modo que, se o contribuinte questiona sua própria declaração, é seu dever comprovar as omissões ou erros encontrados e providenciar na correção/retificação das GFIPs.

Da leitura tanto da impugnação quanto do recurso voluntário, verifica-se que o interessado nem exemplificativamente comprova ter incluído nas bases de cálculo de suas GFIPs as verbas de aviso prévio e férias indenizadas. No DOC 1 referido em sua impugnação, foram juntados os Termos de Rescisão de Contratos de Trabalho que relaciono:

Fls. 456 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 09/02/2010) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado com férias indenizadas (pagamento das férias proporcionais ao tempo trabalhado);

Fls. 457 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 27/03/2010) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado com férias indenizadas;

Fls. 458 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 12/05/2010) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado com férias indenizadas;

Fls. 459 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 12/02/2011) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado com férias indenizadas;

Fls. 460 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 25/02/2011) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado com férias indenizadas;

Fls. 461/462 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 15/12/2011) por iniciativa do empregador (demissão sem justa causa) - com pagamento de aviso prévio indenizado sem férias indenizadas;

Fls. 463/464 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 17/10/2012) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado e sem férias indenizadas;

Fls. 465/466 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 03/10/2012) por iniciativa do empregado (pedido de demissão) - sem pagamento de aviso prévio indenizado e com férias indenizadas;

Fls. 467/468 - Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho (data de afastamento: 17/12/2012) por iniciativa do empregador (demissão sem justa causa) - com pagamento de aviso prévio indenizado sem férias indenizadas.

Estes documentos isoladamente apenas comprovam que houveram pagamentos de verbas indenizatórias àqueles segurados, mas nada indica que o contribuinte as tenha indevidamente incluído nas bases de cálculo da folha de pagamento e da GFIP.

Para que pudesse ser aceito o argumento de que as verbas sem incidência de INSS estariam efetivamente incluídas nas bases de cálculo declaradas em GFIP, deveria o recorrente comprovar, através de suas folhas de pagamento e dos recibos correspondentes, a inclusão destes valores no salário de contribuição dos segurados assim como realizar e comprovar a efetivação da retificação das GFIPs, excluindo estes expressos valores dos fatos geradores de contribuições previdenciárias. Em não o fazendo, tenho como não comprovada a alegação, devendo ser mantidos como base de cálculo do lançamento os valores declarados pelo próprio contribuinte, como tributáveis para fins de contribuições previdenciárias.

5) Da Representação Fiscal para Fins Penais e multa de ofício qualificada

O recorrente entende inaceitável a imputação penal e a aplicação de multa exorbitante à razão de 150%.

Faz questionamentos que podem ser respondidos pelos elementos dos autos:

(1) *Qual seria o crime praticado?*

Resposta: a omissão de contribuição previdenciária em GFIP é conduta que configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no artigo 337-A do Código Penal Brasileiro. Por esta razão, foi emitida a Representação Fiscal para Fins Penais a ser oportunamente encaminhada ao Ministério Público Federal que, a partir da denúncia, verificará a ocorrência ou não de crime.

(2) *Ter deixado de pagar tributo corretamente declarado e confesso porque se julga imune?*

Resposta: conforme já explicitado neste voto, o contribuinte se "julgou" imune das contribuições previdenciárias quando não atendia aos requisitos para o benefício da isenção e as contribuições patronais por ele devidas à seguridade social não foram declaradas em GFIP nem oferecidas à tributação. Os tributos não foram corretamente declarados e a confissão por ele realizada diz respeito apenas às contribuições devidas pelos segurados a seu serviço.

(3) *Se entregou todas as GFIPs correspondentes às suas folhas de pagamento, qual seria a fraude nesta conduta?*

Resposta: não foi apontada fraude do contribuinte com relação aos fatos geradores declarados em GFIP, mas sim na conduta reiterada de informar o código FPAS 639 quando não se trata de entidade isenta das contribuições previdenciárias patronais.

Por competir ao Ministério Público Federal a apresentação ou não de queixa-crime contra o contribuinte, descabe a esta instância julgadora qualquer consideração a respeito de imputação penal. Transcrevo, por pertinente, a súmula CARF nº 28:

Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE): *O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

A multa de ofício foi duplicada conforme previsão do § 1º do art. 44, da lei nº 9.430/1996, em face da conduta dolosa do contribuinte de informar o código FPAS 639 em suas GFIPs, de forma consciente, deliberada e premeditada, em todas as competências do período de 01/2010 a 12/2012. Este procedimento se enquadra como sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, por se tratar de ação ou omissão intencional tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das condições reais do contribuinte que afetam a obrigação tributária principal e/ou o crédito tributário correspondente. Declarando-se isento das contribuições patronais e as devidas a terceiros o contribuinte evitou que a administração tributária durante todo o período, lhe impusesse qualquer restrição ou penalidade pela falta de recolhimento das contribuições efetivamente devidas.

Assim, correta a qualificação da multa, não cabendo sua exclusão.

6) Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê algumas hipóteses de exigência de multa de ofício. No lançamento em questão foram aplicadas as do inciso I:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

O CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) dispõe em seu art. 161 que devem ser acrescidos juros de mora ao **crédito tributário** não integralmente pago na sua data de vencimento:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

O significado do termo *crédito tributário* consta no art. 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Diferentemente do que entende o recorrente, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não preconiza a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O referido dispositivo legal, ao tratar da incidência dos juros sobre o valor dos débitos para com a União, determina sua incidência também sobre a multa lançada de ofício, já que esta é parte integrante do débito.

Art. 61. 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Percebe-se, assim, que a multa lançada de ofício constitui uma obrigação tributária principal, integrando efetivamente o crédito tributário. Como os juros de mora incidem sobre a totalidade do débito, não há como justificar a não incidência desses juros sobre o valor da multa de ofício.

Nesse sentido é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-000.539, data de publicação: 02/07/2014, relator: Valmir Sandri, redatora designada: Viviane Vidal Wagner).

Portanto descabe o pedido para que sejam afastados os juros de mora sobre a multa de ofício.

As decisões do CARF mencionadas no recurso não vinculam este julgamento posto que não se tratam de decisões reiteradas e/ou submetidas a julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nem se tratam de matérias sumuladas por este Conselho.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e no mérito **negar provimento** ao recurso voluntário, mantendo o crédito tributário lançado.

Assinado digitalmente

Cecilia Dutra Pillar - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, redator designado.

A par do muito bem fundamentado voto da ilustre Relatora, Conselheira Cecília Dutra Pillar, peço licença para divergir, pontualmente, no que toca à aplicação da multa qualificada.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.” (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

A motivação para a qualificação da multa foi a seguinte, conforme relatado:

Considerando que no período de 01/2010 a 12/2012 houve o auto-enquadramento indevido como entidade possuidora de isenção das contribuições sociais/previdenciárias, quando a entidade não detém a condição para usufruir o benefício da isenção; considerando que tal procedimento teve como objetivo reduzir os valores daquelas contribuições, que resultaram declaradas e recolhidas a menor; considerando que tais condutas, realizadas de forma sistemática e continuada caracterizam dolo do contribuinte e se configuram, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no artigo 337-A do Código Penal Brasileiro; e considerando que a conduta do contribuinte se identifica com a de sonegação descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964; a Autoridade lançadora aplicou a multa de ofício duplicada, conforme previsão do art. 44, inciso I e § 1º Lei nº 9.430/1996.

Observo que não é de todo absurdo a instituição pretender enquadrar-se como imune/isenta. Trata-se de uma instituição de educação que, dentre outras alegações, diz ter obtido certificado de imunidade junto ao Município. Ao tratar do mérito da questão, a nobre relatora fala das condições formais e materiais para fruição do benefício, reportando-se às normas constitucionais e infraconstitucionais, seja a lei ordinária, seja a lei complementar.

A discussão sobre a necessidade de lei complementar para regulamentar a imunidade das instituições de ensino e outras, em relação às contribuições previdenciárias, é notória e alcançou o STF.

Enfim, não discordo de que faltam requisitos necessários para que o contribuinte possa ser considerado imune à tributação, nos termos do voto da Relatora, mas diverjo que ao se enquadrar nessa condição, sendo posteriormente constatado que não possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, emitido pelo CNAS, esteja configurado o dolo e o evidente intuito de fraudar o Fisco.

Acreditou-se imune mas não observou a lei. Para isso, já está sendo exigido o tributo em procedimento de ofício, devendo ser acrescido da multa legal de 75%. Não é cabível a qualificação, no caso. A multa de 150%, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “*é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco*” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

O fato de ter sido a conduta verificada em todo o período fiscalizado demonstra ainda que realmente acreditou-se imune. Estranho seria enquadrar-se como imune em determinado mês e não fazer o mesmo em outro período. A reiteração, no caso, corrobora seu entendimento, ainda que equivocado por falta de preenchimento de requisito formal, não sendo motivo para subsidiar a qualificação da conduta pretendida.

Assim, VOTO para que seja reduzida a multa ao percentual de 75%, sobre as infrações em que foi qualificada a 150%.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada