



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

Processo nº 19726.001811/2008-36
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.034 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2014
Matéria CONT PREV. - ENTIDADE QUE ALEGA SER IMUNE. FOLHA DE PAGAMENTOS.
Recorrente SOCIEDADE BRASILEIRA DE INSTRUÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2002

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS LISTADOS EM ANEXO CORESP OU SIMILAR. APLICAÇÃO DA SÚMULA 88 DO CARF.

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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

No caso em análise, desnecessária a verificação de recolhimentos para efeito de aplicação da Súmula CARF 99, pois a aplicação da caducidade, sob quaisquer regras, não afeta os fatos geradores lançados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUE DISPUNHA DOS REQUISITOS PARA DESFRUTAR DO DIREITO ADQUIRIDO.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 8.212/1991, somente as entidades de assistência social que já gozassem da isenção

prevista na Lei nº 3.577/1959 estavam dispensadas de requerer administrativamente o benefício (inteligência do art. 55, §1º da Lei nº 8.212/1991). Entidade assistencial que não provou possuir os requisitos que lhe garantiriam o direito adquirido conforme consta do Decreto-Lei 1577/77, pois a declaração de utilidade pública federal apresentada foi concedida para entidade mantida pela recorrente e não por esta. Ressalte-se que o direito adquirido aqui mencionado a dispensaria apenas de requerer o benefício fiscal, mas não a dispensaria de continuar preenchendo os requisitos legais para desfrutar da imunidade.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Wilson Antonio de Souza Correa, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Processo nº 19726.001811/2008-36
Acórdão nº **2301-004.034**

S2-C3T1
Fl. 1.375

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento.

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.563.080-0, lavrada em 15/07/2003, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas aos empregados,, no período de 01/1999 a 03/2002, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 48.337.377,25, fls. 01

A fiscalização apurou que a recorrente não fazia jus a isenção que declarava possuir, pois não preenchia os requisitos do Decreto-Lei 1.577/77 para ser detentora de direito adquirido. Vejamos alguns trechos do Relatório Fiscal:

Considerando que o Decreto de Utilidade Pública Federal n. 1339, de 09/01/1905, apresentado pela empresa, declara como de utilidade pública a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, entidade mantida pela Sociedade Brasileira de Instrução, este título não pode ser aproveitado em nome da notificada, uma vez que se tratam de pessoas jurídicas distintas. Este é o entendimento exarado nos Acórdãos 1653, 1654, 1655 e 1656 da 4ª Câmara de Julgamento Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, datados de em relação aos créditos lavrados anteriormente em nome da Sociedade Brasileira de Instrução.

(...)

Diante da análise dos documentos apresentados pela empresa e tendo em vista a aplicação da legislação que rege o assunto, concluímos que a Sociedade Brasileira de Instrução jamais fez jus ao benefício da Isenção da Quota Patronal, pelas razões expostas abaixo:

- O Título de Utilidade Pública Federal apresentado pela empresa pertence à outra entidade não podendo ser utilizado pela Sociedade, pois o mesmo deveria constar em nome da entidade mantenedora e não da entidade mantida;*
- O pedido de renovação do Certificado de Entidade de fins Filantrópicos foi indeferido pelo CNAS conforme dito anteriormente;*
- em fiscalizações anteriores foram apurados créditos em relação à cota patronal. O Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), nos Acórdãos citados acima, considerou que a notificada jamais atendeu aos quesitos mínimos para fazer jus ao benefício da isenção;*

- *A empresa nunca apresentou o Relatório Anual circunstanciado de suas atividades ao INSS, conforme determina o inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91.*

Assim, tendo em vista que a empresa nunca foi beneficiada com a isenção da quota patronal, em qualquer época, e que, portanto não possuía nenhum direito adquirido, foi apurado o crédito previdenciário, por constatar-se que a empresa não preenchia as condições essenciais e cumulativas, nem as previstas no Decreto-Lei n. 1.572/77, e nem aquelas dispostas no artigo 55 da Lei 8.212/91.

Após tomar ciência postal da autuação em 24/07/2003, fls. 313, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

Na Decisão-Notificação de fls. 555/561, a DRP/Rio de Janeiro concluiu pela procedência integral do lançamento, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 30/10/2003, fls. 570.

Destacamos alguns trechos da decisão de primeira instância:

15.5 Quanto à alegação de que a Academia de Comércio do Rio de Janeiro é apenas um órgão da SBI não possuindo personalidade jurídica própria, a mesma não procede, uma vez que desde a sua criação ela recebe um tratamento a parte da SBI, tendo diretoria e denominações específicas, conforme a documentação da época anexada pela impugnante, fls. 390/435, de onde destacamos o Regimento de fl. 401, onde faz uma explanação a respeito da Academia de Comércio do Rio de Janeiro sem mencionar qualquer vinculação com a SBI e dando-lhe um tratamento autônomo, mencionando inclusive a respeito ao Museu Comercial do Rio de Janeiro que foi criado e dirigido pela Academia.

*15.6 Tem-se, ainda, uma manifestação independente da **Academia de Comércio do Rio de Janeiro** exposta através do Decreto 8.206 de 8 de setembro de 1910, fls. 403, o qual transfere a sua sede, atendendo a um pedido do **Diretor da Academia**.*

*15.7 Cabe ressaltar, também, que o art. 1º do Regimento da Academia de Comércio do Rio de Janeiro, fls. 404, especifica que a mesma foi **devidamente constituída e registrada na forma da lei**, atribuindo-lhe uma personalidade própria. Ademais, esse é o entendimento exarado pelo próprio Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS que através da 4ª Câmara de Julgamento emitiu os Acórdãos de nº 1653 (fls. 566/569), 1654, 1655 e 1656 datados de 23/08/2002, revendo um posicionamento anterior de outra Câmara de Julgamento do próprio CRPS, que dera procedência ao recurso da SBI referente a levantamentos anteriores, entendimento esse que deixa bem claro que a notificada não possui os requisitos necessários para se valer de isenção de contribuições previdenciárias, uma vez que a mesma não é reconhecida como entidade de utilidade pública federal, **distinguindo-a da Academia de Comércio do Rio de Janeiro**.*

15.8 Como já mencionado nesta decisão e exposto no relatório fiscal de fls. 157/160, a SBI não possui direito à isenção das contribuições previdenciárias, pois a mesma:

1º- não é reconhecida como entidade de utilidade pública federal, pois o decreto declaratório está em nome da Academia de Comércio do Rio de Janeiro (transformada hoje em Escola Técnica de Comércio Cândido Mendes), além do que a lei 8.212/91 estabeleceu a necessidade da entidade também possuir o reconhecimento como de utilidade pública estadual ou do Distrito Federal ou municipal, o que ela também não possui, pois não foi demonstrado;

2º- não teve acatado o pedido de renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos;

3º- nunca constou nos cadastros do Instituto Nacional do seguro Social - INSS como entidade isenta de contribuições previdenciárias, seja através de direito adquirido obtido pela presunção dos requisitos necessários, seja através do pedido protocolado em órgão do INSS;

4º- não apresenta anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades como determina a lei 8.212/91.

O recurso voluntário, apresentado em 01/12/2003, fls. 1152, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Como os argumentos do Recurso são similares aos que constam da Defesa, reproduzimos o Relatório que consta do Acórdão *a quo*:

3.1 Não há que se falar em co-responsabilidade dos professores Cândido Antonio José Francisco Mendes de Almeida e Antonio Luiz Mendes de Almeida, já que não se configura qualquer hipótese prevista no art. 135, inciso III do CTN;

3.2 A presente autuação não observou, materialmente os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, ofendendo, ainda, o princípio da razoabilidade, tendo em vista que à impugnante foi concedido um prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa nas 43 (quarenta e três) NFLD's que foram apuradas pelas ilustres fiscais em praticamente um ano;

3.3 As autuações anteriores foram objeto de diversas ofensas ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório a ponto de serem anulados os procedimentos administrativos pelo colendo Conselho de Recursos da Previdência Social, sendo que tais nulidades se deram por motivo de cerceamento de defesa;

3.4 As contribuições previdenciárias têm natureza jurídica de tributo, sendo reguladas pelo art. 173, I, combinado com o art. 150 § 4º, ambos do CTN, estando, então, atingidas pela decadência todas as contribuições cobradas até 15/07/1998, uma vez que a autuação foi realizada em 15/07/2003;

3.5 *A Sociedade Brasileira de Instrução é uma entidade reconhecida desde 1905 como de utilidade pública e detentora de certificado de fins filantrópicos concedido desde 1971 pelo Conselho Nacional de Serviço Social;*

3.6 *A Academia de Comércio do Rio de Janeiro foi criada como um órgão integrante da Sociedade Brasileira de Instrução, não possuindo personalidade jurídica própria;*

3.7 *“a Academia de Commercio do Rio de Janeiro nunca existiu como pessoa jurídica: todo o sempre, desde sua criação (e posterior transformação na hoje Escola Técnica de Comércio Cândido Mendes), ele foi órgão mantido pela única pessoa jurídica que todo o tempo existiu, a SBI”.*

3.8 *“a Academia de Commercio é a SBI: em 1905, à data do Decreto 1.339, a única entidade mantida pela SBI era a Academia de Commercio, e já foi resolvido pelo art. 4º do Decreto nº 752, de 16/02/93, que o reconhecimento da utilidade pública federal vale para o todo ou para a parte, exatamente porque se comunica, para os efeitos legais, até mesmo em caso de cisão (o que dizer, então, para um caso como o destes autos, em que a entidade mantida sempre foi órgão da mantenedora e, na data da declaração de utilidade pública, era o único órgão?)”*

3.9 *“Com exceção da falsa alegação e que a SBI e a Academia de Comercio seriam pessoas jurídicas distintas, o INSS não especificou no relatório da autuação qualquer outro requisito legal a que teria desatendido a Sociedade, de molde a impedi-la de gozar os benéficos da isenção. A partir da falsa premissa, limitou-se a asseverar que a cota patronal era devida.”*

3.08 *A fiscalização da Previdência Social não é competente para retirar das entidades filantrópicas os favores concedidos por lei;*

3.09 *A Sociedade Brasileira de Instrução sempre preencheu todas as condições do favor fiscal;*

3.10 *De acordo com o art. 5º do Decreto nº 752/93 a competência para julgar a condição de entidade de fins filantrópicos e cancelar o Certificado continuaram com o Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS), transferindo-se, posteriormente, tal atribuição ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) por força da Lei nº 8.742/93.*

3.11 *“Em 26.11.1997, o CNAS concedeu o Certificado de Fins Filantrópicos com validade no período de 01.01.1995 a 31.12.1997, assegurando a validade do Certificado concedido desde 1971”.*

3.12 *Posteriormente a SBI requereu a renovação do referido Certificado, o que foi negado em 05.05.1997, interpondo recurso e da referida decisão recursal aguarda o pedido de reconsideração interposto.*

3.12 *O valor consolidado cobrado encontra-se incorreto, pois lançado períodos já atingidos em notificações anteriores. Sequer houve conferência, por parte da fiscalização, acerca do ponto.*

3.14 Também não foram computados vários dos valores que a própria Caixa Econômica Federal recolhe, compensando créditos da SBI junto ao FIES com seus débitos junto à Previdência Social;

3.14 A legislação aplicada impôs cobrança de correção monetária calculada pela UFIR, em paralelo aos juros de mora computados pela taxa de referência utilizada no âmbito do SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia para Títulos Federais), que correspondendo à remuneração de captação no mercado, traz embutida expectativa de inflação, o que fere diversos incisos do art. 5º da Constituição Federal;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Responsabilidade dos diretores do anexo “CORESP”

Em suas razões recursais o contribuinte tece considerações defendendo a exclusão dos sócios-gerentes da empresa da lista de ‘co-responsáveis’. E, no meu sentir, tem razão a empresa recorrente. É que, uma vez arrolados os sócios-gerentes da empresa na anexa lista, o documento terá como escopo a garantia de inclusão das pessoas nele indicadas no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal. Portanto não se trata de uma simples lista de todas as “pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo”, como defendido pela Fazenda.

Além do aspecto formal, a questão também deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos práticos e imediatos na vida dos contribuintes. E o prejuízo é patente, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será de pronto inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os co-responsáveis listados na relação anexa a NFLD, sem que haja uma única oportunidade concreta de defesa.

Não é demais falar que no caso da pessoa jurídica, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, como exceção à regra geral, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

Nesse sentido, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Desta forma, diante do referido comando, a responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio-gerente responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, somente poderá acontecer quando houver prova que praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios-gerentes ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais somente aceitam a citação dos co-responsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e apenas nessa hipótese poderá constar o nome do co-responsável.

Isso porque parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio-gerente ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos co-responsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do co-responsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao co-responsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contraprova à sua condição de sujeito passivo, inclusive com a inversão do ônus da prova para pessoa do sócio ou do diretor arrolado na Certidão.

Nesse sentido colhe-se a seguinte decisão ementada:

“PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA – POSSIBILIDADE.

1. Descumprido o necessário e indispensável exame dos artigos pelo acórdão recorrido, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou que, se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente ou se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, compete ao sócio o ônus da prova de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135 do CTN, em face da presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão.

3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa, conforme verificado pelo Tribunal de origem, incluiu o sócio como corresponsável tributário, cabendo à executada o ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN.

Agravo regimental improvido.”

(AgRg nos EDcl no Ag 1162734/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009)

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do co-responsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Resta claro o prejuízo para as pessoas arroladas como responsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente lançamento, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, pois a relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Por fim, foi editada pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a Súmula CARF 88 com o seguinte conteúdo:

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.

Feitas essas considerações, acato esta preliminar a fim de concluir, em harmonia com a Súmula CARF 88, que a Relação CORESP não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nulidade por inconsistências no lançamento

Ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

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

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA

Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -

Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -

CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do referido ato administrativo.

Decadência. Inaplicabilidade de quaisquer das regras.

Tendo o lançamento sido cientificado em 24/07/2003, fls. 313, a aplicação da regra mais benéfica de decadência atingiria fatos geradores anteriores a 07/1998. Como os fatos geradores em discussão são de 01/1999 a 03/2002, mesmo a regra mais benéfica não afetaria o caso. Portanto, desnecessária a discussão sobre qual regra aplicar.

Imunidade do art. 195, §7º da CF. Necessidade de atender aos requisitos da lei. Fatos geradores anteriores a publicação da Lei 12.101/2009. Necessidade de provar que detém direito adquirido ou teve o benefício reconhecido pelo fisco.

Já firmamos nossa posição de que o benefício fiscal previsto no art. 195, §7º da Constituição Federal (CF) para as entidades beneficentes de assistência social tem natureza jurídica de imunidade, apesar de o texto constitucional ter usado a expressão “são isentas”. Assim, considerando serem as imunidades limitações constitucionais ao poder de tributar, estas deveriam ser reguladas por lei complementar, por força do art. 146, inciso II da CF. A regulamentação da imunidade prevista no art. 195, §7º, entretanto, foi realizada pela Lei 8.212/91, lei ordinária. No entanto, como estamos impedidos de afastar lei por inconstitucionalidade em conformidade com o art. 26-A do Decreto 70.235/72, adotamos o art. 55 da Lei 8.212/91 como dispositivo regulamentador da imunidade, conforme exigência da parte final do §7º do art. 195 da CF.

Eis o inteiro teor do dispositivo citado na redação vigente na época dos fatos geradores em discussão

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (inciso alterado pelo art. 1º da Lei nº 9.732, de 11/12/98)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

Extraímos do art. 55 acima transcrito que, ressalvados os direitos adquiridos, era necessário que a entidade apresentasse requerimento de reconhecimento de sua isenção/imunidade acompanhada de documentos que comprovassem o atendimento dos requisitos da lei.

Não basta, portanto, nos moldes do art. 55 da Lei 8.212/91, que a entidade demonstre que preenchia tais requisitos, sem que tenha existido o reconhecimento da existência destes pelo fisco.

Com relação aos direitos adquiridos, são aqueles possuídos pelas entidades isentas pela Lei nº 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, *in verbis*:

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

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

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo de isenção referida no "caput" deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste Decreto-Lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando de aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

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

Logo, o direito adquirido existe para as entidades que tenham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação do Decreto-Lei 1.572/77, em 01/09/1977 e que tenha certificado de entidade sem fins lucrativos.

Portanto, para os fatos geradores ocorridos até a edição da novel legislação que trata da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF – a Lei 12.101/2009 foi publicada em 11/2009-, as entidades precisam demonstrar que são detentoras do direito adquirido ao benefício fiscal ou que, se não o possuíam, requereram e tiveram reconhecida pelo fisco seu direito ao benefício.

No caso em análise, vamos verificar se a recorrente possuía o certificado de entidade sem fins lucrativo e, principalmente, se era reconhecida como de utilidade pública federal até a data da publicação do Decreto-Lei 1.572/77, em 01/09/1977.

Nossa conclusão é, diversamente do que ficou consignado na decisão de primeira instância, é que a existência de certificado de entidade sem fins lucrativos em 01/09/1977 pode ser constatada nos documentos de fls. 367/371.

Nesse sentido, em relação ao CNPJ da recorrente observamos no sítio do CNAS as informações que seguem:

Nº do Processo	Assunto	Decisão	Data da Decisão	Período de Validade
00000.246242/1970-00	*CERTIFICADO	*DEFERIDO	10/02/1971	10/02/1971 a 10/02/1973
00000.206977/1973-00	*CERTIFICADO	*DEFERIDO	11/02/1973	11/02/1973 a 07/09/1975
28990.014849/1994-37	*RECADASTRAMENTO	*DEFERIDO	05/05/1997	01/01/1995 a 31/12/1997
44006.001406/2001-14	*RECONSIDERAÇÃO	*DEFERIDO	06/12/2007	
00000.010610/1967-20	*REGISTRO DE ENTIDADE	*DEFERIDO	09/04/1970	
00000.205955/1975-00	*RENOVAÇÃO DO CERTIFICADO	*DEFERIDO	08/09/1975	08/09/1975 a 31/12/1994
28990.014849/1994-37	*RENOVAÇÃO DO CERTIFICADO	*DEFERIDO	05/05/1997	01/01/1995 a 31/12/1997
44006.001459/1997-70	*RENOVAÇÃO DO CERTIFICADO	*DEFERIDO	06/12/2007	01/01/1998 a 31/12/2000
71010.000378/2005-55	PROUNI	*DEFERIDO	06/12/2007	01/01/1998 a 31/12/2000

Resta, portanto, a análise quanto à existência de declaração de utilidade pública federal. Nesse aspecto, concordamos com o *decisum* guerreado, pois não vislumbramos a declaração em nome da entidade recorrente. O documento apresentado pela interessada, fls. 330 comprova que a Academia de Comércio do Rio de Janeiro foi reconhecida como de utilidade pública federal em 09 de janeiro de 1905, ao passo que vários elementos de prova apontam serem a Academia de Comércio e a Recorrente pessoas jurídicas distintas. A relação entre as duas pessoas jurídicas seria a de Mantenedora (SBI) e Mantida (Academia de Comércio). Vejamos alguns elementos que nos conduzem para tal convicção:

1. em fls. 401(804) temos a primeira página do Regimento da Academia de Comércio que a apresenta como uma "Instituição de Educação Superior de Comércio" e não como um órgão da recorrente;

2. o próprio reconhecimento de utilidade pública, fls. 402(806) não faz menção à Academia de Comércio como um órgão de outra entidade e sim a identifica expressamente como entidade autônoma;
3. em vários documentos a Academia de Comércio é referida como "fundada em...". Um órgão não é "fundado", simplesmente faz parte da entidade que foi fundada;
4. A Academia de Comércio possuía diretoria própria. Um órgão não possui diretoria própria.

Não desconhecemos que a situação da recorrente quanto ao desfrute do direito adquirido já foi objeto de diversos julgados, mas também é certo que não há convergência entre as decisões e muitas das que foram favoráveis à recorrente o foram por falhas formais e não por análise do mérito da questão.

Algumas decisões contrárias aos interesses da recorrente e que analisaram o mérito da questão foram destacadas na decisão de primeira instância:

*15.6 Cabe ressaltar, também, que o art. 1º do Regimento da Academia de Comércio do Rio de Janeiro, fls. 404, especifica que a mesma foi **devidamente constituída e registrada na forma da lei**, atribuindo-lhe uma personalidade própria. Ademais, esse é o entendimento exarado pelo próprio Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS que através da 4ª Câmara de Julgamento emitiu os Acórdãos de nº 1653 (fls. 566/569), 1654, 1655 e 1656 datados de 23/08/2002, revendo um posicionamento anterior de outra Câmara de Julgamento do próprio CRPS, que dera procedência ao recurso da SBI referente a levantamentos anteriores, entendimento esse que deixa bem claro que a notificada não possui os requisitos necessários para se valer de isenção de contribuições previdenciárias, uma vez que a mesma não é reconhecida como entidade de utilidade pública federal, distinguindo-a da Academia de Comércio do Rio de Janeiro.*

Em um dos Acórdão citados pela decisão de primeira instância - 04/01653/2002- podemos extrair as seguintes conclusões:

Considerando que a notificada apresentou apenas Decreto de Utilidade Pública para a Academia de Comércio do Rio de Janeiro e não para a Sociedade Brasileira de Instrução, instituída através da Assembléia Geral realizada em 16/11/1901, sendo esta pessoa jurídica diversa daquela;

Considerando que o título de utilidade pública em nome de Academia de Comércio do Rio de Janeiro não pode ser aproveitado em nome da notificada, em que pese o seu argumento de que a Academia é apenas uma parte da Sociedade de Instrução, sendo mantida por esta. Se assim o é, o mais lógico seria que o Título de Utilidade Pública constasse em nome da instituição mantenedora, que é o todo, e não em nome de uma das entidades mantidas;

Em julgado recente, a 2ª Turma Ordinária desta Câmara já analisou um caso similar da mesma recorrente e assim ficou consignado no voto do Relator que foi acolhido em votação por qualidade no Acórdão 2302.003.065 de 19 de março de 2014:

"Alegou a recorrente que foi reconhecida, já em 1905, como entidade de utilidade pública e detentora de certificado de fins filantrópicos concedido desde 1971 pelo Conselho Nacional de Serviço Social. Acrescenta que, a despeito de a Academia de Comércio do Rio de Janeiro ser apenas órgão integrante da Sociedade Brasileira de Instrução e, portanto, não ter personalidade jurídica, a Sociedade Brasileira de Educação deve ser reconhecida como de utilidade pública, ainda que a declaração de utilidade pública de 1905 tenha sido emitida em nome da "Academia de Commercio do Rio de Janeiro". Ademais, a concessão de Certificados de Entidades de Fins Filantrópicos, primeiramente pelo Conselho Nacional do Serviço Social (1971, 1973 e 1975) e, posteriormente, pelo Conselho Nacional de Assistência Social (1997), sempre tiveram como pressuposto necessário o título de utilidade pública. Cita decisões anteriores da própria Previdência Social que dariam abrigo às teses sustentadas.

O fato de a SBI possuir Decretos de Utilidade, Pública Estadual ou Municipal não foi desconsiderado, como quer a recorrente. Ocorre que, diante da falta do reconhecimento de sua utilidade pública pelo ente federal, sua existência tornou-se irrelevante, pois, de qualquer forma, não estariam preenchidos todos os requisitos legais para o gozo da isenção. O inciso I, do art. 55, da Lei 8.212/91, exigia o reconhecimento como de utilidade pública federal e, cumulativamente, o reconhecimento com de utilidade pública estadual ou municipal.

Segundo alega o contribuinte, a "Academia de Commercio do Rio de Janeiro", não seria pessoa jurídica, mas nome de fantasia e órgão mantido pela SBI, desde sua criação, conforme documentação anexa à defesa, que teria sido lida de maneira desconexa conforme contra-razões atacadas. Afirma ainda que "(...) A pessoa jurídica era a SBI (sempre foi) e o nome do colégio era 'Academia de Comércio' (...)", tanto que, o Regimento da Academia teria sido votado em Assembléia da SBI, com o que, busca a recorrente corroborar o entendimento de que a "Academia de Commercio" não teria vida independente. Finalmente, afirma que a própria Previdência (IAPC e INPS) teria aceitado recolhimentos da SBI como Academia de Comércio e vice-versa.

Em primeiro lugar, é preciso ressaltar que o próprio regimento interno da Academia de Comércio aponta que foi esta foi fundada em 1902 pela Sociedade Brasileira de Instrução e que foi "devidamente constituída e registrada na forma da lei" (fls. 656 na numeração manual e 1319 na numeração digital). Ora, se foi constituída e registrada na forma da lei, trata-se de outra pessoa jurídica, ainda que um de seus fundadores tenha sido a Sociedade Brasileira de Instrução. Se não foi, o próprio regimento interno ostenta informação incorreta. Ademais, o Decreto 1.339/1905, que declara a Academia de Comércio de utilidade pública, sequer menciona a Sociedade Brasileira de Instrução.

Ainda que tenham história parcialmente comum, já que a Academia de Comércio foi fundada pela Sociedade Brasileira de Instrução, é fato que a Academia de Comércio e a Sociedade Brasileira de Instrução não se confundem. Com efeito, além do que consta dos autos, no site <http://www.ucam.edu.br/index.php/apresentacao> (acesso em 07/03/2014), verifica-se que “a Academia de Comércio, que de início desenvolve também o ensino superior de comércio, transforma-se, nos anos 50, na Escola Técnica de Comércio Candido Mendes, dedicada exclusivamente ao ensino médio” (vide ainda fls. 1.427 do processo digital).

Não se sabe qual foi o objeto social inicial da Sociedade Brasileira de Ensino, pois a recorrente não apresentou os respectivos documentos, mas, do que consta nos autos, conclui-se que as instituições não se confundem em momento algum.

Assim, parece natural que tenha havido a utilização do nome “Academia de Comércio” em documentos do antigo Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Comerciantes LAPC (fls. 709/712 na numeração manual e 1.431/1.436 na numeração digital), pois a Academia de Comércio efetivamente existia, tanto que, como afirmado, depois torna-se a Escola Técnica de Comércio Cândido Mendes. Não se vislumbra, dos elementos de convicção carreados aos autos pela recorrente, que os recolhimentos da Academia tenham sido aproveitados pela SBI ou vice-versa, como sugerido no recurso.

Mas ainda que a Academia de Comércio fosse uma repartição, superintendência, órgão, filial, estabelecimento ou departamento, tal fato não modifica a consequência lógica e jurídica, pois o reconhecimento da utilidade pública da parte não aproveita ao todo. Assim, se o reconhecimento da utilidade pública federal foi do órgão, há vício na origem, pois o reconhecimento da utilidade pública deve ser da pessoa jurídica e não de órgão que a integra. Diferente é a situação do reconhecimento da utilidade pública referi-se ao todo (pessoa jurídica), de maneira a afetar cada uma de suas partes (repartição, superintendência, órgão, filial, estabelecimento ou departamento). O sistema legal brasileiro repele a idéia de direito ou obrigação sem sujeito. Com efeito, já se posicionou a Consultoria Jurídica do então Ministério da Previdência Social, no Parecer MPAS/CJ Nº 509/1996 (DOU de 29/02/1996) que “os requisitos estabelecidos para a concessão da isenção patronal são exigidos à pessoa jurídica e não aos seus departamentos, que unidos a integram”.

Pelo exposto, concluímos que a recorrente não preenche todos os requisitos para desfrutar do direito adquirido de continuar gozando da isenção/imunidade, conforme previsão do Decreto-Lei 1977/77 e do art. 55 da Lei 8.212/91.

Não tendo cumprido tais requisitos, deveria ter requerido a isenção nos moldes da legislação de regência para fazer jus ao benefício, o que não fez. Portanto, correto o lançamento que não considerou a existência de isenção/imunidade da recorrente.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Súmula CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais..

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos

casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. 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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo,

tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;

- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a: (a) limitar a multa de mora aplicada a 20%; (b) aplicar o conteúdo da Súmula CARF 88 no tocante à responsabilidade de sócios.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva