



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

**Processo n°** 10240.001754/2009-54  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.068 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2012  
**Matéria** Isenção cota patronal  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E EXTENSÃO RURAL DO ESTADO DE RONDÔNIA - EMATER/RO  
**Recorrida** DRJ EM BELÉM/PA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO COTA PATRONAL. ENTIDADES DE ENSINO. POSSIBILIDADE FRUIÇÃO. ARTIGO 55 DA LEI Nº 8.212/91. APLICABILIDADE. De acordo com a jurisprudência firmada neste Colegiado, amparada pelas normas legais que tratam da matéria, as instituições de ensino podem se caracterizar como entidades beneficentes de assistência social, de modo a fazer jus à isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, conquanto que observados os requisitos legais exigidos para tanto, prescritos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, vigente à época do lançamento.

PARCELAS SALARIAIS INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE FOLHAS DE PAGAMENTO E OUTROS DOCUMENTOS POR ELE PREPARADOS.

O reconhecimento através de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados torna incontroversa a discussão sobre a correção da base de cálculo.

MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP n° 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei n° 8.212/91 se mostra mais benéfica ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela MP n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941, multa de ofício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N° 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

JUROS/SELIC

As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91.

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

LIEGE LACROIX THOMASI - Presidenta Substituta.

*(assinado digitalmente)*

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

**EDITADO EM: 09/10/2012**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/10/2012 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/10/2012 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/10/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANA SATO, ARLINDO DA COSTA E SILVA, PAULO ROBERTO LARA DOS SANTOS.

## Relatório

Trata-se de auto de infração de obrigação principal – AIOP lavrado em desfavor do sujeito passivo acima identificado, que, segundo o Relatório Fiscal-REFISC de fls. 43/50, refere-se ao período de 01/2007 a 12/2008 relativos às contribuições previdenciárias incidentes sobre:

- (i) Da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço;
- (ii) Multa sobre recolhimento em atraso – diferenças de acréscimos legais;
- (iii) Consta do REFISC que o fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas é o exercício de atividade remunerada, prestada por segurados empregados e contribuintes individuais;
- (iv) A base de cálculo das contribuições previdenciárias é a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e a remuneração aos contribuintes individuais;
- (v) Foram utilizados os seguintes levantamentos:
  - a. FP (01/2007 a 11/2008) e FP3 (12/2008 e 13/2008) – remuneração empregados da folha em GFIP – compreende as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre o valor da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados. O valor da remuneração dos segurados empregados lançado foi apurado com base na GFIP;
  - b. FP2 (01/2007 a 11/2008) e FP4 (12/2008) – remuneração de contribuintes individuais em GFIP – compreende a contribuição previdenciária da empresa, incidente sobre o valor da remuneração paga ou creditada aos contribuintes individuais a seu serviço. As remunerações apuradas com base em GFIP.

Narra ainda o REFISC:

- (vi) a empresa teve cancelada a partir de 01/01/1994, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n. 8.212/91, por meio do Ato Cancelatório n.

001/2005, de 21/02/2005, por infração ao artigo 55, da Lei n. 8.212/91, uma vez que, as entidades de fins filantrópicos devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

- (vii) Por meio do Mandado de Segurança n. 2006.41.00.001084-5, o sujeito passivo obteve medida liminar, em 31/06/2006, que suspendeu o Ato de Cancelamento de Isenção de Contribuições Previdenciárias Sociais n. 001/2005. E, 01/11/2006, o Juízo da 2ª Vara Federal denegou a segurança vindicada e, por consequência, revogou a liminar;
- (viii) No período fiscalizado, a empresa efetuou informações incorretas na GFIP, alterando o valor da contribuição devida, reduzindo seu valor, vez que declarou no FPAS o 639, quando o correto seria o 515;
- (ix) A fiscalização efetuou o cálculo da multa mais benéfica em decorrência da MP n. 449/2008 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Devidamente cientificada da notificação, em 21/12/2009 [fl. 171], o Sujeito Passivo apresentou impugnação [fls. 173/181] que, sem síntese, suscitou:

- (i) o Ato de Cancelatório de Isenção de Contribuições Previdenciárias Sociais n. 001/2005 é nulo, posto que o enquadramento legal utilizado pelo mesmo encontra-se sob efeito suspensivo, desde 16/06/2000 [Acórdão do STF na ADIN n. 2028-5/DF];
- (ii) Ato de Cancelatório de Isenção de Contribuições Previdenciárias Sociais n. 001/2005 é ilegal e abusivo, por vulnerar o artigo 146, II, da CF/88;
- (iii) Em decorrência da suspensão da eficácia do §4º, acrescido pelo artigo 55 da Lei n. 8.212/91, pelo artigo 1º da Lei n. 9.732/98, o INSS está impedido de cancelar as isenções em fruição, à míngua de norma válida e eficaz que lhe outorgue competência;
- (iv) Em decorrência do previsto no art. 35, da Lei n. 8.212/91, alterado pela MP n. 449/2008 c/c art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, conclui que percentual de 20% e não devendo ser aplicada a alíquota de 24%.

Em 12 de novembro de 2010, a DRJ em Belém/PA entendeu ser improcedente a impugnação apresentada [fls. 247/250].

Devidamente intimado do *decisum* [04/04/2011], o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 03/05/2011 que, em síntese, repetiu as argumentações dispostas na impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

## 1 PRELIMINAR DE NULIDADE – NÃO ACOLHIMENTO

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, argüida pela recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

## 2 APLICABILIDADE DO ARTIGO 14, CTN VS ART. 55, DA LEI N. 8.212/91

Necessário, inicialmente distinguir a aplicação das disposições do art. 14 do CTN daquelas estabelecidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Importante deixar patente que as contribuições sociais não foram inseridas no contexto do Código Tributário Nacional, não sendo regidas pelas regras dele emanadas, mormente naquelas relativas à fruição de imunidade ou isenção.

Prova disso está no texto de Decreto-Lei nº 27, editado posteriormente à aprovação da Lei nº 5.172, conforme se depreende de seu texto de abertura, verbis:

*Decreto-Lei nº 27, de 14 de Novembro de 1966*

*Acrescenta à Lei 5172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o parágrafo único do art. 31 do Ato Institucional nº 2, tendo em vista o Ato Complementar nº 31 CONSIDERANDO a necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

É certo que o Supremo Tribunal Federal afirmou a natureza tributária das contribuições sociais instituídas pela Constituição Federal de 1988. Entretanto, o mesmo Tribunal também reconhece que tais exações não se vinculam integralmente ao texto do referido Código.

Assim, o art. 14 do CTN destina-se, exclusivamente, a delimitar os requisitos necessários à fruição da imunidade de impostos.

A norma do art. 150, VI, "c", da CF/88, disciplinou a imunidade aos impostos, vedando sua incidência sobre as seguintes situações, verbis:

*"c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

Já as contribuições para a seguridade social, a seu turno, têm a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição da República, nos seguintes termos:

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

Como já declarado pelo Supremo Tribunal Federal — STF, em diversas oportunidades, dentre elas a ADIN n. 2.028-5, quando a Carta Magna utiliza o termo isenção, está, na realidade, tratando de imunidade.

Assim, contata-se na literalidade dos textos constitucionais acima transcritos que os destinatários da imunidade de impostos não coincidem com os destinatários da imunidade das contribuições sociais.

O legislador ordinário cumprindo o comando constitucional quanto às contribuições sociais delineou os requisitos de fruição do benefício no art. 55 da Lei n. 8.212/91, como segue:

*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;*

*III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*

*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.*

*§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.*

*§2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

A redação acima transcrita encontra-se isenta da alteração introduzida pela Lei n. 9.732/98, suspensa por liminar do STF na Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.028-5.

A respeito do tema, peço vênia para me reportar aos substanciosos fundamentos insertos no Acórdão nº 16-13.990, exarado pela 14ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos autos do processo administrativo nº 36624.002167/2007-08, tendo em vista

rechaçarem de uma vez por todas a pretensão da recorrente a propósito da matéria, como segue:

“ [...]”

4.20. O Contribuinte alega que sendo a imunidade do art. 195, §, da CF, uma limitação ao poder de tributar, os requisitos para o seu gozo somente podem ser instituído por lei complementar, em face do disposto no art. 146, II, razão pela qual o art. 55 da Lei nº 8.212/81, por ser dispositivo de legislação ordinária, seria inconstitucional. Entretanto, entendemos que tal posicionamento não está de acordo com o Sistema Constitucional Brasileiro e, tampouco, com o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal.

4.21. Vários argumentos há para evidenciar que o dispositivo constitucional não exige lei complementar para sua regulamentação. A interpretação sistemática do disposto no artigo 195, § 7º com o disposto no artigo 146, II da Carta - que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar - também não prospera. Senão vejamos:

a) O artigo 150, VI, “c”, que regulamenta a imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades de assistência social e de educação sem fins lucrativos, a despeito de ser regulamentado pelo artigo 14 do CTN, igualmente foi regulamentado por uma lei ordinária, a Lei nº 9.532/98, que teve sua constitucionalidade formal questionada na ADIn 1.802, tendo o STF admitido que lei ordinária possa regulamentar a imunidade de impostos:

b) A própria Carta criou exceções à regra do artigo 146, II. São elas: i) imunidade de Imposto de Renda, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimento de trabalho (art. 153, § 2º, II da CF, posteriormente revogado pela EC 20); ii) imunidade do Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º da CF, alterado pela EC 42); iii) imunidade do ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, no qual somente incidirá somente o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (art. 153, § da CF). Tais leis, que regulam a imunidade do IR, do ITR, e do IOF são ordinárias. A imunidade do IR a do IOF pela Lei nº 7.766 e 8.894/94.

c) a Constituição Federal deve ser interpretada de forma ampla, de modo que desapareçam as aparentes contradições entre seus dispositivos quando considerados de forma isolada. Assim, para se fazer esta interpretação sistemática não cabe interpretar somente dois dispositivos constitucionais, e sim todos

*os que tratem da matéria. Deve ser salientado que contribuições sociais. Estatui o artigo 149 da Constituição Federal: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. De ver-se que às contribuições sociais, só tem aplicabilidade o inciso III do art. 146 da Carta Magna, excluindo-se, portanto, os incisos I e II do dispositivo em foco.*

*d) se fosse necessária lei complementar regulamentadora o artigo 195, § 7º da Carta não teria mencionado expressamente “que atenda requisitos de lei”, visto que, por se tratar de imunidade, teria incidência a regra geral do art.146, II. É evidente que o caso em questão é uma das exceções à regra geral que exige lei complementar em tais hipóteses.*

*e) uma das finalidades da exigência de regulamentação por lei complementar de dispositivo constitucional é estimular na legislação ordinária dos entes federados um mínimo de unidade e coerência. No caso da imunidade das contribuições da Seguridade Social isso não seria sequer necessário, porquanto somente a União pode instituir contribuições para o custeio da seguridade social das empresas privadas, dentre elas as entidades beneficentes. Estados, o Distrito Federal e os Municípios, segundo o artigo 146, § 2º da Carta, somente podem instituir cobrança de seus servidores para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de seus servidores. Diverso é o caso dos impostos, e que é prevista competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo necessário que lei complementar regule as limitações constitucionais ao poder de tributar.*

*4.22. Por outro lado, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal só é exigível a lei complementar quando a Constituição **expressamente** a ela faz alusão com referência a determinada matéria, ou seja, quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende toda a legislação ordinária.*

*4.23. Assim, de acordo com a orientação consolidada pelo STF, quando a Constituição afirma que “são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º), ela está exigindo que a isenção somente ocorrerá se houver efetivamente o cumprimento de requisitos estabelecidos em lei ordinária. Não há que se falar em inconstitucionalidade do art. 55, da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que, conforme foi acima mencionado, leis complementares somente se justificam nas hipóteses expressamente mencionadas no próprio texto constitucional, como sabidamente tem decidido, há muito, o Pretório Excelso.*

*4.24. No Mandado de Injunção 616-SP, o STF discutiu o tema, figurando na relatoria o Ministro Nelson Jobim. Na*

*oportunidade, o STF decidiu que a norma constitucional já havia sido regulamentada pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91:*

*“EMENTA: CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 9.732/98. PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DA AÇÃO”.*

*4.25. Recentemente, o STF manteve tal posicionamento, conforme pode ser constatado na decisão proferida pelo Ministro Sepúlveda Pertence (AG. REG no Recurso Extraordinário nº 408823), cujo teor é o seguinte:*

*“DECISÃO: Agravo regimental de decisão pela qual, por entender não pré-questionada a questão referente à ausência de regulamentação do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, neguei provimento ao recurso extraordinário.*

*Sustenta a agravante que a questão suscitada no RE não é a existência de regulamentação do referido dispositivo constitucional, mas a aplicação, pelo acórdão recorrido, do artigo 14 do CTN como norma regulamentadora, quando deveria ser aplicada o art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Tem razão o agravante. Reconsidero a decisão de fl. 329, e passo à análise do recurso extraordinário.*

*Decido.*

*RE, a, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em razão do disposto no art. 195, § 7º da Constituição, reconheceu à inexigibilidade de contribuição previdenciária a entidade de natureza beneficente e assistência social, preenchido os requisitos do artigo 14 do CTN.*

*Alega o RE que, para a concessão de isenção de contribuição social, as entidades beneficentes de assistência social devem preencher os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.732/98, entende que o acórdão recorrido, ao afastar a aplicação dos referidos dispositivos legais, violou os artigos 97, 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal.*

*Tem razão o recorrente. O acórdão recorrido dissente da orientação estabelecida pelo Plenário deste Tribunal no julgamento do MI 616, 17.06.2002, Nelson Jobim, assim ementado:*

*‘CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 9.732/98.*

*PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DA AÇÃO.”*

*Na linha do precedente, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1-A, do C. Pr. Civil).*

*Brasília, 02 de outubro de 2006.*

*“MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – RELATOR.”*

*4.26. O Supremo Tribunal Federal, no agravo de instrumento nº 647933, publicado em 15 de março de 2007, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, novamente consolidou esse entendimento:*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA – INVIABILIDADE – DESPROVIMENTO DO AGRAVO.*

*O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso de apelação, mediante o acórdão de folhas 46 a 55, assim resumido:*

*TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O § 7º do art. 195 da CF/88 aduz que não estão sujeitas à contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos previstos em lei, parâmetros estes que estão dispostos no art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*É bem verdade que a imunidade constitui uma das formas de limitação constitucional ao poder de tributar, o que, nos termos do art. 146, II, CF, exigiria lei complementar para tratar do tema.*

*Ocorre que, in casu, há regra específica a requerer tão-só lei ordinária (art. 195, § 7º, já mencionado), pois quando a Constituição faz alusão genérica à “lei”, não há necessidade de que a matéria seja disciplinada por lei complementar.*

*Hipótese em que a associação autora não comprovou o cumprimento das exigências insculpidas na cidade lei ordinária, pelo que não merece as benesse constitucional, ainda que se entendesse aplicável ao caso a lei complementar (Código Tributário Nacional, art. 14).*

*Apelação improvida*

*A recorribilidade extraordinária é distinta daquela revelada por simples revisão do que decidido, na maioria das vezes procedida mediante o recurso por excelência - a apelação. Atua-se em sede excepcional à luz da moldura fática delineada soberanamente pela Corte de origem, considerando-se as premissas constantes do acórdão impugnado. A jurisprudência sedimentada é pacífica a respeito, devendo-se ter presente o Verbete nº 279 da Súmula deste Tribunal:*

*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.*

*As razões do extraordinário partem de pressupostos fáticos estranhos à decisão atacada, buscando-se, em última análise, conduzir esta Corte ao reexame dos elementos probatórios para, com fundamento em quadro diverso, assentar a viabilidade do recurso. A Corte de origem assentou que não houve a comprovação do enquadramento das atividades desenvolvidas pela recorrente, mesmo que se entendesse aplicável ao caso o artigo 14 do Código Tributário Nacional (folhas 49).*

*Conheço do agravo e o desprovejo.*

*Publiquem.*

*Brasília, 15 de março de 2007.*

*4.27. Deve ser enfatizado que 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, que não são impostos, muito menos incidentes sobre o patrimônio, a renda e serviços. A imunidade, nos casos destas contribuições, está prevista no art. 195, § 7º, da CF e a sua regulamentação não está sujeita a lei complementar, conforme determinação do próprio legislador constituinte.*

*4.28. Portanto, ficam afastadas as alegações referentes à aplicação do art. 14 do CTN, no caso em questão, tendo em vista que conforme posicionamento consolidado no Supremo Tribunal Federal, os requisitos a serem cumpridos para o exercício do direito ao benefício fiscal previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, estão previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.732/98.*

*4.29. Desta forma, para terem direito à isenção das contribuições devidas à seguridade social, às entidades beneficentes de assistência social não basta o cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Para tanto, é necessário o cumprimento, de forma cumulativa, dos requisitos previstos no*

*art. 55, da Lei nº 8.212/91, conforme determina a própria Constituição Federal.*

[...]”

O legislador infraconstitucional acresceu aos requisitos que considerou necessários à imunidade das contribuições sociais as mesmas regras previstas no art. 14 do CTN para os impostos.

Tal entendimento está em consonância com aquele já manifestado pela Segunda Turma da CSRF, em 15 de outubro de 2007:

*Acórdão nº CSRF/02-02.808*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/1992 a 30/06/1997*

*Ementa: IMUNIDADE.*

*Somente fazem jus à imunidade do art. 195, § 7º da CF/88 as entidades beneficentes de assistência social que preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Recurso Especial do Contribuinte Negado.*

Como dito no relatório, a empresa teve cancelada a partir de 01/01/1994, a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n. 8.212/91, por meio do Ato Cancelatório n. 001/2005, de 21/02/2005, por infração ao artigo 55, da Lei n. 8.212/91, uma vez que, as entidades de fins filantrópicos devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Registre-se que houve contencioso administrativo [Acórdão n. 2115/2005, exarado pela 4ª Turma de Julgamento do CRPS – fls. 237/244], tendo sido mantida validade e eficácia do ato cancelatório.

Nesse sentido, entendo improcedentes as alegações recorrentes.

### **3 MÉRITO**

#### **3.1 OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO**

O lançamento teve por base as informações prestadas pela recorrente em GFIP e o confronto das mesmas com os valores constantes das folhas de pagamento e

recolhidos em GPS, de forma que se tornam inócuas as alegações de que não há razão para a cobrança do tributo

As folhas de pagamento foram preparadas pelo próprio recorrente que reconheceu, através da inclusão das rubricas salariais no campo destinado à remuneração dos segurados, a incidência sobre as mesmas das contribuições sociais lançadas pela fiscalização, que foram arrecadadas dos segurados. Não pertencem ao lançamento impugnado parcelas contestadas pelo recorrente quanto à sua natureza salarial ou não. A base de cálculo considerada pela fiscalização coincide com o montante de salários informado pelo recorrente.

Ademais, o lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, suas folhas de pagamento e informações prestadas pela mesma em GFIP- Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, abaixo transcrito, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados.

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*(...)*

*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

Desse modo, caso houvesse algum erro cometido pela recorrente na elaboração, tanto das folhas de pagamento, como da GFIP, caberia à notificada a demonstração da fundamentação de seu erro. A notificada teve oportunidade de demonstrar que os valores apurados pela fiscalização, e por ela própria declarados em GFIP ou registrados nas folhas de pagamento não condizem com a realidade na fase de impugnação e agora na fase recursal, mas não o fez.

Por todo o exposto não merece reparo o lançamento do débito, já que por expressa determinação legal, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado no dia 2 do mês seguinte ao da competência (art. 30, inciso I, letras “a” e “b” da Lei n.º 8.212/91), sendo que o crédito também tem suporte no artigo 20 da Lei n.º 8.212/91, que trata da contribuição dos segurados empregados.

Também, se refere o crédito à alíquota de 11%, relativa a parte do segurado contribuinte individual que deve ser arrecadada e recolhida pela empresa, nos termos da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003, a partir da competência 04/2003:

*Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da competência.*

O valor retido da remuneração dos segurados e seu não repasse à Seguridade Social, configura, em tese, a prática de crime previsto no art. 168-A do Código Penal Brasileiro, com redação da Lei n.º 9.983/2000, para as competências a partir de 10/2000. À área administrativa não discute a conduta criminosa do contribuinte, mas lhe cumpre informar à autoridade competente, o Ministério Público Federal, o que não pode ser desconsiderado. Todavia, tal fato não tem influência na aplicação da multa moratória e de ofício.

### 3.2 DA MULTA

**QUANTO À MULTA**, tenho o entendimento que à luz da legislação vigente, devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, constata-se que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

As multas por descumprimento de obrigação principal e acessória devem ser aplicadas isoladamente e da forma menos onerosa ao contribuinte.

### 3.3 SELIC

No tocante à taxa SELIC, cumpre asseverar que sobre o principal apurado e não recolhido, incidem os juros moratórios, aplicados conforme determina o artigo 34 da Lei 8.212/91:

*“... As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, a que se refere o artigo 13,*

*da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.”*

O art. 161 do CTN prescreve que os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso. No caso das contribuições em tela, há lei dispendo de modo diverso, ou seja, o aludido art. 34 da Lei 8.212/91 dispõe que sobre as contribuições em questão incide a Taxa SELIC.

Portanto, está correta a aplicação da referida taxa a título de juros, perfeitamente utilizável como índice a ser aplicado às contribuições em questão, recolhidas com atraso, objetivando recompor os valores devidos.

Ainda, quanto à admissibilidade da utilização da taxa SELIC, ressaltamos que o Segundo Conselho, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovou - na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicada no D.O.U. de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28 - a Súmula 3, que dita:

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.*

E, com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tal súmula foi consolidada na 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 são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

### **3 CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo NEGAR PROVIMENTO do recurso.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator