



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

Processo nº 10945.001460/2009-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.064 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2014
Matéria Entidade Beneficente de Assistência Social
Recorrente SOCIEDADE HOSPITAL E MATERNIDADE NOSSA SENHORA DO CARAVAGGIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NECESSIDADE CUMPRIMENTO REQUISITOS PREVISTOS EM LEI ORDINÁRIA.

As entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo da educação e da saúde, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, deveriam, à época dos fatos geradores, atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado

Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 185 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

O presente /de Auto de Infração, lançado contra a empresa acima identificada, tem por finalidade apurar e constituir crédito relativo a contribuições da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — Gilrat, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil e destinadas à seguridade social, não recolhidas pela empresa e incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços nas competências de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, perfazendo um total de R\$130.078,55.

Diz a Fiscalização (fls.63):

A empresa declarou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP's como Entidade Beneficente de Assistência Social (FPAS 639), não sendo portador do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CEBAS) nem possuindo o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária emitido pela Receita Federal do Brasil, motivo pelo qual não faz jus à isenção da parcela patronal da contribuição previdenciária, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT.

A empresa foi cientificada em 28/10/2009. Em 25/11/2009, ingressou com defesa alegando, em síntese, o que segue:

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 200 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

- O Auto de Infração é ilegal por não descrever a infração e tampouco qualquer especificação relativa ao caso concreto, sendo que o relatório de fiscalização não integrou o Auto de Infração;

- A entidade é beneficente de assistência social, declarada de utilidade pública e, portanto, isenta de contribuição para a seguridade social. Sendo assim, a exigência imposta não encontraria respaldo na legislação.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Descrição da Infração e Fundamentação Legal. Alega a recorrente que o Auto de Infração é ilegal por não descrever a infração e tampouco qualquer especificação relativa ao caso concreto, sendo que o relatório de fiscalização não integrou o Auto de Infração.

Ocorre que a fundamentação legal do lançamento encontra-se registrada no relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD, de fls. 21/23 dos autos, que aponta os fundamentos relativos à competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar; os fundamentos relativos aos acréscimos legais sobre contribuições previdenciárias recolhidas em atraso; os fundamentos relativos à contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados e à contribuição das empresas para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa; os fundamentos relativos ao prazo e a obrigação de recolhimento, aos acréscimos legais (multa e juros), à falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata.

Quanto à suposta ilegalidade por ausência de descrição da infração cometida, cumpre observar que se trata de não recolhimento de contribuições devidas pela recorrente, o que resta claro no relatório fiscal.

Não é verdade que o relatório fiscal não integra o auto de infração. Como se observa às fls. 01, a ciência deste Auto de Infração se deu de forma pessoal e ali consta textualmente (antes da assinatura de recebimento do AI), a seguinte frase: *Declaro-me ciente deste Auto de Infração e Anexos, dos quais recebi a 2ª via*. E entre os referidos Anexos, consta o REFIS — Relatório Fiscal com a motivação do Auto de Infração.

Portanto, dentro do que entende a recorrente do que seja motivo do ato e motivo legal, entende-se que ambos, por meio do relatório FLD — Fundamentos legais do Débito e do Relatório Fiscal - REFIS, foram devidamente observados neste lançamento.

Entidade Beneficente. Alega a recorrente ser entidade beneficente de assistência social, declarada de utilidade pública e, portanto, isenta de contribuição para a seguridade social. Sendo assim, a exigência imposta não encontraria respaldo na legislação.

Refere-se a recorrente à imunidade relativa às contribuições previdenciárias, que foi estabelecida pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal:

Art. 195. (..)

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

A recorrente tece argumentos no sentido de que é uma entidade sem fins lucrativos, tendo por objetivo organizar e manter os serviços médicos hospitalares à beneficência para pessoas reconhecidamente necessitadas, sem distinção de raça, cor, condição social, credo religioso ou político, ou seja, entidade filantrópica.

De fato, deve ter sido justamente essa a razão que fundamentou o estabelecimento da imunidade para as entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social, nos termos do citado § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Entretanto, esse mesmo dispositivo ressalva em seu final que devem ser atendidas as exigências estabelecidas em lei. E é justamente aqui que se encontra o cerne do presente litígio.

A recorrente afirmar atender ao que está previsto no inciso I do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia, dentre os requisitos necessários à isenção das contribuições previdenciárias, o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública federal e estadual ou do distrito federal ou municipal. Olvidou-se, no entanto, que *caput* prescreve a necessidade de atendimento cumulativo dos pressupostos indicados em seus incisos:

Um dos requisitos ou dos pressupostos então exigidos é que a entidade fosse portadora do Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovado a cada três anos (inciso II). Ocorre que a entidade não apresentou tal documento.

Ademais, também não consta dos autos que a entidade tenha obtido o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária emitido pela Receita Federal do Brasil (§ 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91).

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento,

Multas. Direito Intertemporal. Impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à retroatividade benigna da multa aplicada.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

*Art. 35. **Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que
antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias
da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência
Social - CRPS:

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (*Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999*).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcélamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. *(Revogado pela Medida Provisória*

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade **benigna em matéria de infrações tributárias**.

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

Autenticado digitalmente em 01/04/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 01/

04/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 30/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

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)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a

legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em parte das competências.**

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator