



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

**Processo nº** 11060.002246/2010-16  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-002.502 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2012  
**Matéria** Auto de Infração. GFIP. Outros Dados.  
**Recorrente** HOSPITAL DE CARIDADE BRASILINA TERRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/10/2007 a 31/10/2008

**DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

Uma vez que não fora atingido o prazo de 05 (cinco) anos estabelecido pela norma, não há que se falar em decadência.

**IMUNIDADE PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988 E NA LEI 8.212/91. NÃO ATENDIMENTO ÀS EXIGÊNCIAS LEGAIS.**

Somente poderá usufruir da isenção prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal e no art. 55, § 4º da Lei 8.212/91 a entidade que cumprir todos os requisitos previstos em lei, sendo cabível a autuação em caso de ausência dos documentos necessários.

A imunidade não abrange as obrigações acessórias, mantendo-se à entidade a obrigação de apresentar as GFIP's nos moldes legais.

**NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.**

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, ° da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, deve ser comparada a penalidade nesta prevista, para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei nº 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso às demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 22/07/2010, em desfavor de HOSPITAL DE CARIDADE BRASILINA TERRA, sob o fundamento de que a empresa em epígrafe informou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Dessa forma, o contribuinte teria infringido ao disposto no art. 32, IV, sendo-lhe imputada a penalidade prevista no §5º do mesmo dispositivo legal.

Narra o Relatório Fiscal de fl. 06 que a entidade perdeu a isenção da contribuição patronal a contar de 01/01/2007, por descumprimento de requisitos legais, conforme consta do Relatório Fiscal integrante do Auto de Infração DEBCAD nº 37.228.932-0 que trata da constituição do crédito tributário relativamente à obrigação principal.

Relata ainda, quanto ao cumprimento da obrigação de apresentar as GFIP, que, da análise nos sistemas informatizados da Receita Federal (GFIP WEB), verificou-se que foram apresentadas GFIP's distintas para as informações dos segurados empregados e contribuintes individuais e, ainda, novas GFIP's para as mesmas competências por ocasião do depósito do FGTS de empregados demitidos.

Destaca que conforme determina o Manual da GFIP/SEFIP, havendo a transmissão de mais de uma GFIP com a mesma competência e a mesma chave, a transmitida posteriormente é considerada como retificadora e, em razão de não haver a confirmação nestas GFIP dos segurados informados anteriormente, tem-se que tais documentos foram apresentados com erro ou omissões no que se refere aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação de fls. 59/61, tendo o acórdão de fls. 79/87 julgado procedente a autuação mantendo o crédito tributário, consoante se pode observar da ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/11/2007 a 30/12/2007, 01/01/2008 a 30/10/2008*

*INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. GFIP*

*Constitui infração a empresa apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*MULTA. LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.*

*Na imputação de penalidade aplica-se a legislação menos onerosa.*

*ISENÇÃO. ENTIDADES FILANTRÓPICAS. REQUISITOS LEGAIS.*

*A observância aos requisitos legais que ensejam a concessão do benefício de isenção das contribuições previdenciárias patronais depende da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com o acórdão supra, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário tempestivo de fls. 88/102, alegando, em síntese que:

- a) É entidade civil de caráter filantrópico, sem fins lucrativos, tendo como finalidade promover atendimento na área da saúde, razão pela qual, conforme dispõe o art. 195, § 7º da CF/88, estaria isenta de contribuições previdenciárias;
- b) As contribuições sociais na vigência da CF/88 possuem natureza tributária, tendo em vista que a elas são aplicadas as disposições do art. 149, da carta Magna;
- c) O ordenamento constitucional dispõe a imunidade tributária das entidades assistenciais e beneficentes, cabendo à lei complementar regular esta limitação constitucional;
- d) Não se pode deixar de aplicar a regra de imunidade sob alegação de não terem sido preenchidos outros requisitos além dos estabelecidos no art. 14 do CTN, enquanto inexistente lei complementar a exigi-los;
- e) Não houve homologação expressa, razão pela qual o auto-lançamento restou sancionado tacitamente nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, pelo decurso de 5 (cinco) anos sem pronunciamento da Fazenda Pública desde a antecipação do pagamento, que, ressalta-se, ocorreu concomitantemente com o fato gerador, vez que a contribuição previdenciária é paga antecipadamente;
- f) Não há que se falar em débitos previdenciários, haja vista que o estabelecimento se encontrava em estado de calamidade pública no período citado pela auditoria.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

#### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

#### **Da Decadência**

A Recorrente, em suas razões recursais, alega que “*o direito de pleitear a restituição do pagamento espontâneo de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos*”.

Entretanto, referido argumento não merece prosperar, tendo em vista que a data de lavratura do auto de infração se deu em 22/07/2010, e o período lançado pela fiscalização para cumprimento das obrigações restou compreendido entre 01/11/2007 a 30/10/2008.

Neste diapasão, não restou caracterizada a decadência, haja vista não ter atingido o prazo de 05 (cinco) anos estabelecido pela norma.

#### **Imunidade do art. 195, §7º da Constituição Federal**

A ora Recorrente almeja, neste recurso, ver reconhecido o seu enquadramento como beneficiário da imunidade atribuída às entidades beneficentes de assistência social para afastar o lançamento do crédito tributário referente às contribuições sociais previdenciárias.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme Informação Fiscal de fls. 82/84, a entidade em referência renovou em 31/12/2003 seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social-CEBAS, fornecido pelo CNAS, através do Processo nº 71010.003174/2003-12, tendo sido deferido seu pleito pela Resolução nº 3, de 23 de janeiro de 2009, cuja validade assegurou o período de 01/01/2004 a 31/12/2006.

Constatou-se, também, que a mesma possui Título de Utilidade Pública Federal com validade até 06/02/2009, tendo o mesmo sido cassado, naquela data, pelo Ministério da Justiça.

Ocorre que a empresa em epígrafe não comprovou a renovação do CEAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período a contar de 01/01/2007 em diante, e do Título de Utilidade Pública Federal a contar de 06/02/2009. Dessa forma não atendeu aos requisitos necessários para reconhecimento e manutenção da isenção das contribuições sociais devidas à Seguridade Social em relação às competências ora lançadas.

Diante de tais ocorrências, a fiscalização abriu prazo de 15 (quinze) dias para a empresa apresentar as documentações faltantes, porém, a mesma quedou-se inerte, não tomando nenhuma providência para comprovar o gozo da isenção, acarretando a desconsideração de eventual benefício em favor da ora Recorrente.

Imperioso destacar que o direito ao dito benefício será automaticamente suspenso na hipótese de descumprimento dos requisitos legais, devendo o fisco lavrar prontamente Auto de Infração do período correspondente, para a exigência do crédito tributário respectivo.

Do ora exposto, cabe trazer à baila o art. 195, §7º da Constituição que prevê imunidade “de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

A Lei 8.212/91, que disciplina o dispositivo constitucional, dispõe em seu art. 55 o seguinte:

*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;*

*II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos 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;*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;*

*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.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar*

*§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.*

*§ 5º Considera-se também de assistência social benéfica, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.*

Destarte, da simples leitura do § 4º acima transcrito, as entidades interessadas em gozar da isenção tributária deverão atender todas as exigências acima elencadas de forma cumulativa, dentre as quais o reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou municipal, bem como o Certificado e Registro fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, o que não ocorreu no caso.

No entanto, alega a Recorrente que as exigências a serem cumpridas para gozar da imunidade seriam aquelas previstas no art. 14 do CTN, e não o art. 55 da Lei nº 8.212/91, uma vez que seria necessária a edição Lei Complementar para disciplinar a matéria.

Destaco, desde logo, que é vedado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar a constitucionalidade de lei, não sendo possível se concluir, neste momento, por eventual invalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Partindo da premissa, portanto, de que a ora Recorrente deixou de preencher os requisitos necessários à obtenção do benefício fiscal, pontos que são, inclusive, incontroversos nos autos, a única conclusão possível é a de que estaria obrigada a cumprir com a obrigação tributária nos mesmos moldes das demais empresas.

De qualquer modo, por se tratar o presente auto de infração de descumprimento de obrigação acessória, a Recorrente estaria obrigada a apresentar as GFIP's nos termos legais, independentemente de estar enquadrada ou não da imunidade constitucional.

Isto porque a Lei 8.212/1991 dispunha apenas sobre isenção da contribuição previdenciária, sem dispensar a apresentação da GFIP. E nos termos do art. 111, III do CTN, a necessidade de interpretação literal da isenção do cumprimento de obrigação acessória impõe que somente através de lei expressa é que será dispensado ao contribuinte a apresentação dos documentos exigidos.

Ante o exposto, deve ser mantida a autuação em comento.

### **Da aplicação de penalidade mais benéfica**

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 35, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada, legalmente embasada no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91.

Eis a redação do referido dispositivo:

*Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.*

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

***I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e***

***II - 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."***

Diante da existência de uma nova lei dispondo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

*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.***

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

***Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:***

*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.*

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

### **Da Conclusão**

Em virtude do exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a multa mais favorável, comparando o art. 32, §5º da Lei 8.212/1991, com a redação anterior à Lei 11.941/2009, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991.

É como voto.

**Sala das Sessões, em 118 de janeiro de 2012**

Processo nº 11060.002246/2010-16  
Acórdão n.º **2301-002.502**

**S2-C3T1**  
Fl. 9

---

Leonardo Henrique Pires Lopes

CÓPIA