

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

A entidade também deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos.

SESC - SENAC - ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - ART. 12 DA LEI Nº 2613/55 - INAPLICABILIDADE

A isenção atribuída pelo art. 12 da Lei nº 2.613/55 ao SESI, SENAI, SESC e SENAC alcança apenas os serviços e bens dessas entidades. Referida isenção é inaplicável as contribuições previdenciárias cujo fato gerador é contratação de segurados.

REP Provido e REC Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso. Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração, DEBCAD 37.332.214-3, para cobrança da Contribuição Previdenciária devida pela empresa relativamente a serviços prestados por cooperativas de trabalho e para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa; e DEBCAD 37.332.215-1 para cobrança da contribuição devida a terceiros.

Segundo o relatório fiscal, o crédito previdenciário constituído refere-se à:

- 1) Contribuição patronal 1% SAT e 2,7% para outras entidades ou fundos pela descaracterização de segurado da categoria de contribuinte individual autônomos para categoria de segurado empregado, as pessoas físicas contratadas para prestar serviços como instrutores, ministrando diversos cursos disponibilizados pelo SENAC;
- 2) Contribuição de 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços realizados por intermédio de cooperativa de trabalho médico; e
- 3) Multa por prestar informações incorretas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIPs.

No que tange a descaracterização dos segurados contribuintes individuais autônomos para categoria de segurados empregados, argumentou o fiscal que os profissionais envolvidos I) prestavam serviços na atividade fim do SENAC, II) ministravam cursos criados pelo SENAC, III) cumpriam carga horária, IV) eram remunerados para tanto, V) eram pessoalmente contratados tendo em vista sua capacidade intelectual/técnica e VI) tinham subordinação jurídica, já que os conteúdos dos cursos eram criados pelo SENAC.

Foi apresentada Impugnação por meio da qual argumenta o Contribuinte ser pessoa jurídica de caráter assistencial e educacional, criada por lei, e como tal é entidade imune à incidência das Contribuições Sociais, conforme art. 195, §7º da CF/88, e isenta das Contribuições destinadas a terceiros por força da Lei nº 2.613/55. Defende que a descaracterização dos segurados autônomos é descabida e ilegal, baseada apenas em presunções, sem que tenha havido prova cabal das argumentações da autoridade fiscal. Argumenta, por fim, ser indevido o valor relativo ao tributo cobrado pelos serviços prestados por cooperativa de trabalhos médicos, primeiro porque houve erro material na apuração da base de cálculo e segundo por haver expressa ilegalidade e inconstitucionalidade na cobrança.

A Delegacia de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo os créditos tributários exigidos.

Ao julgar o Recurso Voluntário apresentado pelo SENAC, que contrapondo a fundamentação do acórdão reitera seus argumentos de defesa, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção, por meio do acórdão 2402-003.444, por unanimidade de votos, deu provimento parcial apenas para determinar o recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%. A decisão possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008**CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.**A empresa está obrigada a recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, quando contratar prestação de serviço de cooperativa de trabalho.**Havendo notas fiscais de prestação de serviços pela cooperativa em nome da empresa notificada, comprovado está o fato gerador de contribuições previdenciárias.**A associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade equipara-se à empresa para fins de aplicação da legislação previdenciária.**ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FALTA DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESCUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS.**Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7o, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.**A entidade também deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos.**INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.**Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.**É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.**FNDE/SALÁRIO EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVISTA EM LEI.**O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: FNDE/Salário Educação.**EMPRESAS URBANAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA.*

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.

DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO. SEGURADO EMPREGADO.

Quando o Fisco constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento. Os segurados preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/1991.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Ambas as partes a apresentaram Recurso Especial de Divergência.

O Recurso da Fazenda Nacional pede a revisão do acórdão no que tange a regra aplicada pelo Relator para o cálculo da multa mais benéfica, haja vista parte dos fatos geradores ter ocorrido antes da vigência da MP 449/2008. Pleiteia que, para aferição da multa mais benéfica, deve ser comparada a soma das multas anteriores relativas às obrigações principal e acessória (art. 35 e art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga) e compará-las com a multa do novo art. 35A da Lei nº 8.212/91.

No que tange ao Recurso do Contribuinte, após juízo de admissibilidade, a matéria objeto de discussão limita-se a analisar os requisitos formais necessários para que as entidades de serviços sociais autônomos gozem da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal. O Recurso não foi admitido, por ausência de paradigma, no que tange a discussão acerca da cobrança da contribuição sobre os serviços prestados por cooperativa médica.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional afirma que o SENAC também deveria cumprir os requisitos do então vigente art. 55 da Lei nº 8.212/91.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Ambos recursos preenchem os requisitos de admissibilidade razão pela qual devem ser conhecidos.

Do Recurso do Contribuinte:

Conforme citado, após o Juízo de Admissibilidade, o Recurso Especial interposto pelo contribuinte somente foi acolhido no que tange a discussão acerca da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Apesar de o recurso não ter sido admitido no que tange os argumentos relacionados a cobrança da Contribuição Previdenciária sobre os serviços prestados por meio de cooperativa de serviço médico, aqui devemos destacar que o Supremo Tribunal Federal, no de julgamento do RE 595.838, com repercussão geral reconhecida (Acórdão publicado em 08.10.2014), declarou a inconstitucionalidade do dispositivo da Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.

No que tange a parte recorrida, tendo ocorrido a descaracterização da contratação dos segurados autônomos, classificando-os como segurados empregados, o acórdão entendeu que o SENAC para usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 deveria ter cumprido os requisitos do então vigente art. 55 da Lei nº 8.212/91 e ainda ser portador de certificado emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

Não compartilho desse entendimento.

Conforme conhecido as entidades denominadas "Serviço Social Autônomo" e que compõe o chamado "Sistema S" são entidades de notável interesse público, sendo todas criadas por lei. O Jurista Marçal Justen Filho (in Curso de Direito Administrativo) nos explica que as entidades do serviço social autônomo são pessoas jurídicas de direito privado criada por lei, atuando sem submissão à Administração Pública, para promover o atendimento de necessidades assistenciais e educacionais de certas atividades ou categorias profissionais; classificando-as como entidades paraestatais esclarece que elas se encontram ao lado da Administração Pública para exercer atividades de interesse do próprio estado.

No caso da Recorrente os instrumentos legislativos são: Decreto-lei nº 8.621/46 e Decreto nº 61.843/67. De acordo com essas normas, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), organizado e administrado pela Confederação Nacional do Comércio, tem por objetivo:

a) realizar, em escolas ou centros instalados e mantidos pela Instituição, ou sob forma de cooperação, a aprendizagem comercial a que estão obrigadas as empresas de categorias econômicas sob a sua jurisdição, nos termos do dispositivo constitucional e da legislação ordinária.

- b) *orientar, na execução da aprendizagem metódica, as empresas às quais a lei concede essa prerrogativa;*
- c) *organizar e manter cursos práticos ou de qualificação para o comerciário adulto;*
- d) *promover a divulgação de novos métodos e técnicas de comercialização, assistindo, por esse meio, aos empregadores na elaboração e execução de programas de treinamento de pessoal dos diversos níveis de qualificação;*
- e) *assistir, na medida de suas disponibilidades, técnicas e financeiras, às empresas comerciais, no recrutamento, seleção e enquadramento de seu pessoal;*
- f) *colaborar na obra de difusão e aperfeiçoamento do ensino comercial de formação e do ensino superior imediata que com ele se relacionar diretamente.*

Assim, o caráter assistencialista desta entidade está na sua essência, é na verdade o fundamento da sua existência, tanto que suas atividades e objetivos estão todos expressos nas respectiva lei criadora, dispensando para caracterização dessa condição qualquer declaração adicional do Poder Público. Ou seja, não é cabida a exigência de que o SENAC fosse portador do certificado e do registro fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (instrumento meramente declaratório), pois sua utilidade pública é declarada pela própria lei!

Afirmamos então, que sendo a Recorrente legalmente uma entidade de assistência social, a ela se aplica a da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

Já não se questiona mais que o citado parágrafo, apesar de usar o termo "isentas", por ser tratar de normas constitucional nos traz na verdade uma limitação ao poder de tributar da União (uma imunidade), também não se questiona que para usufruir deste direito deve a entidade cumprir as "exigências estabelecidas em lei", ou seja, estamos diante de uma norma de eficácia limitada e como tal para sua aplicação deve ser observada a lei regulamentar - no caso o Código Tributário Nacional.

A afirmação de ser o CTN a norma regulamentar - mais precisamente seu art. 14 - decorre do fato de o art. 146, II da Carta Magna determinar ser matéria de lei complementar a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nossa Jurista mineira, Misabel Abreu Machado Derzi, em nota à obra de Aliomar Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar), ressalta:

Não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular as imunidades, porque:

- a Constituição em vigor é expressa ao exigir a edição de lei complementar, no seu art. 146, supra citado;

- a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatórios de tais entes levariam à frustração da própria imunidade.

Hoje, o art. 14 do Código Tributário Nacional, unanimemente reconhecido pela doutrina e jurisprudência como lei complementar no sentido "material", supre tal função, dispondo sobre os "requisitos" exigidos pela Constituição:

(...)

Não cabe ao intérprete - e essa tem sido a posição jurisprudencial uniforme - ou ao legislador ordinário criar outros requisitos não-previstos em lei complementar, tais como a declaração legal de utilidade pública, a exigência de fundação como único veículo formal ao desenvolvimento das atividades educacionais e assistenciais etc.

Desse modo não se pode condicionar a aplicação da imunidade ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91. Para o Recorrente usufruir desse benefício é necessário o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, quais sejam: I) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e III) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

E aqui me valho do entendimento externado no voto vencedor do acórdão paradigma, para o qual: *a aplicação da imunidade das entidades de assistência social deve ser analisada casuisticamente. E nesse sentido a ação fiscal é fundamental, pois somente ela pode proporcionar ao julgador administrativo os meios e provas para que o instituto, que tem os fins públicos mais relevantes, não seja utilizado indevidamente ou de forma fraudulenta. Para tanto, deve o Fisco provar que os fins sociais do estatuto da entidade estão em desacordo com a realidade, e que se contrapõem a algumas das condições para fruição da imunidade apostas no artigo 14, do CTN. Até lá, há uma presunção em favor da entidade com base no que dispõe seus objetivos institucionais, e não o contrário, numa generalização sem qualquer conteúdo jurídico.*

Assim, considerando não haver nos autos qualquer comprovação de que os serviços prestados não estariam entre as funções prevista na norma que criou a entidade e ainda não havendo comprovação do descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, deve ser reconhecido ao Recorrente o direito de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da

CF/88.

No que tange as contribuições sociais devidas a terceiros (INCRA e Salário Educação), como bem colocado pela Recorrente e já reconhecido pela jurisprudência dos tribunais, a Lei nº 2.613/55, não modificada pela Lei nº 8.212/91, prevê que o SENAC, assim como as demais entidades do Sistema S, goza de ampla isenção fiscal como se fosse a própria União, e ao analisar o teor do art. 13 da referida Lei 2.613/55 é possível perceber a fruição desta isenção não está condicionada ao cumprimento de quaisquer requisitos.

Do Recurso do Procurador:

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com base nos artigos 67 e 68 do então vigente Regimento Interno deste órgão, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a aplicação de multa por lançamento de ofício e pelo descumprimento de obrigação acessória vinculado ao recolhimento de contribuições previdenciárias devidas até a competência 11/2008.

A Fazenda Nacional ao demonstrar a divergência ente os acórdãos, acabou por resumir seu entendimento no sentido de que para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte deve-se somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada), referentes à sistemática antiga, e comparar o resultado com a multa atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010.

Sobre esse tema, tenho o seguinte entendimento:

Entre as inúmeras alterações promovidas pela citada Medida Provisória nº 449/2008, com a qual buscou-se equiparar o tratamento dado aos tributos em razão da unificação da Receita Federal com a Previdência Social, nos interessa aqui as que dizem respeito às penalidades aplicadas em razão do descumprimento das obrigações principais e dos deveres instrumentais referentes às contribuições sociais.

Para correta interpretação do mérito, no que tange a multa pelo descumprimento da obrigação principal, é essencial analisar a extensão da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, até então aplicada apenas aos tributos administrados pela Receita Federal, às contribuições cuja administração era da competência do INSS. Neste último caso a norma vigente à época somente previa a aplicação de multa de mora, conforme expressamente descrito no revogado art. 34 e no alterado art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91:

*Art. 34. 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 art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, **e multa de mora**, todos de caráter irrelevável.*

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, **incidirá multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- 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;
- 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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) setenta por cento, se houve parcelamento;
- 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;
- 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.

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§ 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

§ 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

§ 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.

Salvo os artigos acima transcritos, não havia, na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicadas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora cuja percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou à citada Lei nº 8.212/91 o art. 35-A que prevê expressamente que *nos casos de lançamento de ofício* das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 - multa de ofício de 75% podendo ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Multas decorrentes de fatos geradores anteriores à medida provisória, devem ser consideradas "multa de mora".

Adotando-se essa premissa e juntando a ela a discussão quanto a multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória, devemos lembrar que com base no art. 106 do CTN, para se constatar se uma nova penalidade é mais ou menos benéfica, ela deve ser confrontada apenas com aquela que era anteriormente prevista para a mesma infração.

Assim, para definição da retroatividade ou não de norma punitiva devemos comparar se a multa de mora e a multa pela omissão ou prestação de informações incorretas previstas antes da edição da MP nº 449/08 são mais ou menos benéficas que as penalidades atuais.

Em relação a multa de mora aplicada às hipóteses previstas pelos incisos do art. 35 (com redação anterior à MP nº 449/08, da Lei 8.212/91) deve ser comparada à multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, atualmente aplicável aos casos de débitos de contribuições sociais não pagos no prazo por força do 'novo' art. 35:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto

para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

Comparando as normas citadas temos que:

1) antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% à 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

2) Após a Medida Provisória, a multa de mora é única e fixada em *trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20%* (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Ora, é patente que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%.

No que tange ao descumprimento da obrigação acessória, o raciocínio é o mesmo: a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN estará sendo respeitada apenas se uma penalidade for confrontada com outra prevista para a mesma infração. Assim, a comparação deverá ser feita entre a multa isolada vigente à época (art. 32 com redação anterior à MP nº 449/08) e a multa isolada do art. 32-A, e neste caso a aplicação de uma outra dependerá da análise do caso concreto, face as variáveis de cada um dos dispositivos legais.

Em que pese o entendimento acima, considerando a limitação imposta pelo princípio processual da adstrição do julgador, vou me filar a corrente defendida pela Relatora em seu voto haja vista semelhança de entendimento no que tange a natureza das multas aplicadas.

Diante do exposto, conheço dos recursos para no mérito dar provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte e negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

APLICAÇÃO DA MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Quando ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal, entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório, fls. 243, que foram efetuados cálculos (item 8), por competência, para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte comparando-se a da legislação anterior, art. 35 e 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga, vigente à época da lavratura do AI e a da legislação atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009). Como resultado, aplicou-se, para cada competência, a multa mais benéfica (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN.

Ainda, no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“**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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“[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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

No presente caso, conforme consta do relatório item 8, foi feito o comparativo entre a sistemática anterior 24% e o AIOA, e a multa atual do art. 35-A, justamente por que no comparativo das multas, chegou-se a conclusão que a sistemática atual foi mais favorável ao contribuinte.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ou seja, 24% e

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo auditor encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada. Note-se que a decisão proferida pela turma a quo, não encontra-se adequada a tese aqui exposta, tendo em vista que admite a aplicação não apenas da multa do

art. 35, bem como a concomitância da multa pelo descumprimento da obrigação acessória - art. 32 ambas da lei 8212/91, o que na tese aqui descrita implica bis in idem.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa originalmente aplicada no presente lançamento.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Quanto ao alcance da imunidade

NO que tange ao alcance da imunidade a entidade autuada, peço vênia para também divergir da ilustre conselheira relatora.

Aliás, quanto à questão da discussão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, entendo que o relator do acórdão recorrido enfrentou de forma contundente a questão, deixando claro que no caso das contribuições previdenciárias a lei específica descrita no próprio dispositivo constitucional (art. 195, §7º) vem a ser a lei 8212/91, art. 55, razão pela qual, adoto o texto do relator do acórdão recorrido como razões de decidir.

Quanto à questão da discussão acerca da imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal esclarecemos que essa questão suscitada pela Recorrente tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55 da Lei 8.212/1991, com o argumento de que a “imunidade” só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal. Segundo a Recorrente, isso levaria a nulidade do lançamento fiscal, já que os dispositivos da Lei 8.212/1991 que tratam de isenção são inconstitucionais.

Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da imunidade/isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O destaque do voto do ilustre relator Ronaldo Macedo, encontra-se expresso na CF/88, senão vejamos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

Ou seja, ao contrário do que entendeu a ilustre relatora do presente acórdão, entendo que não poderíamos aplicar o texto do art. 14 do CTN, considerando que a própria Constituição, em relação à contribuições previdenciárias, fez expressa referência a lei

específica. Em termos de Contribuições Previdenciárias é fato que a lei que regulamenta as contribuições, e por conseqüência, a sua isenção é a lei 8212/91. Para realçar dita afirmação, continua a transcrever o voto do acórdão recorrido, na parte que entendo melhor aplicável a questão:

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seus incisos I e II, a obrigatoriedade que seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, assim como seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas do atendimento de todos os requisitos estabelecidos na Lei 8.212/1991, para usufruir a isenção aqui tratada. Assim, para fazer jus ao aludido benefício é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991, in verbis:

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; (g.n.)

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.

(...)

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

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro fornecido pelo CNAS são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Conforme demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, peças de impugnação e recursal, bem como registrado na decisão de primeira instância, dentre outros elementos examinados), a Recorrente não comprovou possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período objeto do lançamento fiscal, nem preencheu os demais requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei 8.212/1991. Isso constitui um dos pontos basilares para o reconhecimento da imunidade pretendida. Assim, para fins de imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal/1988, ficou demonstrado que a Recorrente não se enquadra como entidade beneficente de assistencial social.

Com isso, como não há nos autos a comprovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, ou até mesmo de tê-lo efetuado solicitação pela Recorrente, nem os demais requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, é de se considerar inexistente o direito aludido para as competências dos valores lançados no presente processo.

No que diz respeito à alegação de que a Lei 8.212/1991 é inconstitucional para regulamentar dispositivos constitucionais, vale esclarecer que a própria Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, conforme disposto no seu artigo 102, in verbis:

Art. 102. compete ao supremo tribunal federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal; (...)

Portanto, as exigências estabelecidas pelo art. 55 da Lei 8.212/1991, que trata especificamente da isenção de contribuições previdenciárias, não permitem a aplicação do art. 14 do CTN e devem ser atendidas de forma cumulativa para fins de concessão deste benefício.

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991 – não é portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, dentre outros –, não pode estar amparado pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas e lançadas no presente processo.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às Entidades e Fundos (chamados de Terceiros: FNDE/Salário Educação e INCRA).

Assim, conforme destacado nos trechos transcritos acima, entendo que a entidade não logrou êxito em demonstrar o cumprimento da lei previdenciária (art. 55), para usufruir da isenção pretendida.

Vale lembrar que a entidade em questão equipara-se à empresa, em relação as obrigações previdenciárias dos segurados à sua disposição, nos termos do art. 15 da Lei 8212/91, senão vejamos:

Art. 15. Considera-se:

I empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II empregador doméstico a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único.

Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou 10 entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

(Redação dada pela Lei 9.876, de 26/11/99) (g.n.)

Por fim, entendo também inaplicável a alegação do alcance da lei nº 2613/55 que atribuiu isenção aos serviços e bens do SESI, SENAI, SESC e SENAC às contribuições previdenciárias. Vejamos o disposto na referida lei:

Art 12. Os serviços e bens do S. S. R. gozam de ampla isenção fiscal como se fôssem da própria União.

Art 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio

(SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC).

Conforme a literalidade do dispositivo legal acima transcrito, o alcance da isenção dá-se em relação aos serviços e bens das entidades que compõem o sistema "S". Ressalte-se, que a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelas entidades em questão nasce pela contratação de segurados empregados e contribuintes individuais, ou seja, fato gerador totalmente diverso, razão pela qual nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa originalmente aplicada no presente lançamento. Já em relação ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira