



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

Processo n° 14367.000421/2009-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.102 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2012
Matéria Imunidade
Recorrente ASSOCIAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO COESIVO DA AMAZÔNIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2007

IMUNIDADE. EXIGÊNCIAS LEGAIS.

No que se refere ao período em questão, as entidades beneficentes de assistência social, para fazerem jus ao benefício do parágrafo 7.º do artigo 195 da CF/88, devem comprovar o atendimento às exigências estabelecidas no artigo 55 da Lei n° 8.212/91.

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.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/09/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 06/09/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 12/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n° 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n° 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n° 8.212 de 1991..

LIEGE LACROIX THOMASI - Presidenta Substituta.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 06/09/2013

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

Relatório

Adoto o relatório de fls. 161 e ss:

Trata-se de crédito constituído por meio do Auto de Infração - AI, DEBCAD n° 37.255.743-0 (CFL - 68), lavrado em 07/12/2009, referente a multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$19.937,70, referente ao período de 01 a 12/2007.

0 Relatório Fiscal da Infração de fl. 29 informa em síntese que:

1 - A empresa apresentou declaração a que se refere o artigo 32 inciso IV da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, com incorreções;

2 - As incorreções previstas em GFIP's nas competências de 01 a 13/2007 decorrem do preenchimento equivocado do campo destinado ao FPAS, pois a empresa declarou GFIP's com código FPAS 639 - Entidade Beneficente com Isenção de Qtoa Patronal de Contribuições Previdenciárias, sendo que o FPAS correto corresponde ao 574 - Estabelecimento de Ensino;

3 - A empresa, conforme elucidado nos relatórios fiscais de autos de infração lavrados nesse procedimento fiscal, por não ter requerido ao **INSS/RFB** a isenção de contribuições previdenciárias patronais, foi autuada com a constituição do respectivo crédito tributário e a presente autuação;

4 - Foram preenchidos de forma equivocada os campos referentes a:

FPAS, CNAE, código de Terceiros e código GPS, totalizando quatro campos;

5 - Os dispositivos legais infringidos foram: artigo 32, inciso IV, §§3º e 5., da Lei nº 8.212/91;

6 — Não houve circunstâncias atenuantes e nem agravantes.

No Relatório Fiscal da Aplicação da Multa de fl. 30, a autoridade fiscal autuante informa, em síntese, que:

I - Em decorrência da infração em comento, aplicou o disposto no artigo 32, §§4º e 5., da Lei nº 8.212/91, acrescentados pela Lei nº 9.528/97, c/c o disposto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 48/2009;

II - No cálculo da multa, não foi considerada a contribuição para as outras entidades ou fundos, por não ser contribuição previdenciária;

multa;

Da Impugnação

III - Seguem planilhas (fls. 31/39) que ilustram a aplicação da presente Autuação em tela foi pessoalmente cientificada da autuação em 09/12/2009, conforme data da assinatura da ciência aposta à fl. 01, e apresentou defesa em 07/01/2010, acostada aos autos às fls. 44/62 e anexos de fls. 63/157.

Na impugnação, a interessada defende que faz jus à imunidade tributária concedida pela Constituição Federal, pelos documentos que anexa e argumentos que apresenta, abaixo sumarizados:

I - O lançamento em tela se fundamentou em normativos **inconstitucionais** contidos na instrução normativa SRP nº

03/2005, uma vez que estes normativos regulamentam dispositivos inconstitucionais da Lei nº 8.212/91, que tratam indevidamente da isenção/imunidade acima mencionada;

2 - As leis de nº 8.212/91 e 12.101/09 não poderiam regulamentar as exigibilidades para que uma instituição de assistência social pudesse ou possa fazer jus à isenção/imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988, pois apesar de O aludido dispositivo mencionar simplesmente "lei", o que vários juristas entenderiam como regulamentação por lei ordinária, o referido benefício é uma notória limitação ao poder de tributar, classificada na própria seção, devendo portanto ser regulamentado por lei complementar, formalmente superior à ordinária;

3 - Não cabe à lei ordinária, mas sim à lei complementar, a função de explicitar o conteúdo de norma constitucional de imunidade de impostos e contribuições sociais tendo como destinatárias as entidades beneficentes de assistência social e educação, veiculada no art. 150, inciso VI, letra "c" e no §7º do art. 195 da CF, quanto aos pressupostos de sua aplicação;

4 - Para afastar a possibilidade de aplicação de lei ordinária, os juristas redigiram o CTN - Código Tributário Nacional, estabelecendo norma geral sobre a imunidade, consagrando como critérios para o seu gozo pela entidades previstas na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º, apenas três condições;

5 - O Ministro Marco Aurélio, Presidente do STF à época, em decisão liminar proferida na ADIN 2028-5, referendada pelo Plenário do STF, não deixa dúvida quanto à necessidade de lei complementar para regular a imunidade de que cuida o §7º do art. 195 da CF, eis que trata de limitação ao poder de tributar, incidindo o art. 146, II, CF, de forma que deveriam ser atendidos os artigos 9º e 14 do CTN e não o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, por inconstitucionalidade formal do mesmo;

6 - Isto posto, é de se reconhecer a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91, devendo ser o §7º do artigo 195 da CF regulamentado pelo art. 9º e 14 do CTN;

7 - O simples fato da entidade ser reconhecida pelo órgão competente já a tornaria apta a fazer jus à imunidade em questão (transcreve ementa de decisão judicial)

8 — A competência para reconhecer uma instituição como Entidade Beneficente de Assistência Social - EBAS é do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, e não da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB.

9 — O certificado emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS é o documento que exterioriza o direito à imunidade inserta no art. 195, §7º, da Carta da República e, não, o pretense ato declaratório anteriormente emitido pelo INSS e agora pela RFB, previsto no art. 208, do RPS - Regulamento da Previdência Social, haja vista, tratar-se de imunidade e não isenção, como já exposto e posição essa

abalizada pelos Tribunais pátrios (transcreve ementa de decisão judicial);

10 - O ato declaratório constitui apenas em um objeto de interesse fazendário, o que muito difere do interesse público (cita Cazarra);

*11 - O artigo 299 da IN 03/2005, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 e o art. 29 da Lei nº 12.101/09, apesar de inconstitucionais, foram plenamente atendidos pela impugnante, conforme os documentos anexos, de forma que apesar de serem inconstitucionais, estão plenamente atendidos e assim continua fazendo jus à imunidade, já que respeita todos os requisitos necessários à obtenção da **imunidade** (transcreve decisão judicial);*

12 - Não pode a RFB agir em desacordo com o seu poder, sem harmonia de competência com outro órgão do Poder Executivo, ou seja, não pode o Fisco, diante das razões fáticas e dos documentos comprobatórios de que a impugnante é uma entidade de assistência social ou beneficente, não reconhecer tal condição e dizer que a mesma não faz jus aos benefícios, quando o órgão competente - Conselho Nacional de Assistência Social - a reconhece e tem o zelo de requerer a renovação do cadastro por norma legal;

13 - A Administração Pública deve atender aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;

14 - Os princípios susomencionados devem ser atendidos conjuntamente, utilizando-se o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, para o qual a legalidade deveria abranger o caráter constitucional da norma, para assim aplicá-la em consonância ao interesse comum e não arrecadatório do Fisco.

Em 12 de novembro de 2010, a DRJ em Belém/PA entendeu ser improcedente a impugnação apresentada.

Devidamente intimado do *decisum*, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário que, em síntese, repetiu as argumentações dispostas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior

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

1PRELIMINAR 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 conterá 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.

2APLICABILIDADE 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 nº2, tendo em vista o Ato Complementar nº31 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. 195da 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 benefícias 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. È 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 preencham 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.

3MÉRITO

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

Autenticado digitalmente em 06/09/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR. Assinado digitalmente em 12/

09/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 06/09/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNI

OR

Impresso em 12/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.1 Histórico e Ausência de pedido de fruição

Para melhor esclarecimento faz-se necessário apontar o histórico das isenções de contribuições no direito pátrio em função das alterações legislativas que envolveram a matéria.

Primeiramente foi publicada a Lei n.º 3.577, de 4/7/1959, que concedeu o benefício fiscal aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões, e às entidades de fins filantrópicos. De acordo com essa Lei, era concedida a isenção para as Entidades de Fins Filantrópicos reconhecidas como sendo de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração.

Posteriormente foi publicado o Decreto n.º 1.117, de 01/06/1962, que regulamentou a Lei 3.577 e concedeu ao Conselho Nacional do Serviço Social – CNSS a competência para certificar a condição de entidade filantrópica para fins de comprovação junto ao Instituto de Previdência. Consideravam-se filantrópicas as entidades, para fins de emissão do certificado, aquelas que:

estivessem registradas no Conselho Nacional do Serviço Social;

cujos diretores, sócios ou irmãos não percebessem remuneração e não usufruíssem vantagens ou benefícios;

que destinassem a totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito das suas finalidades.

Em 1977, o Decreto-Lei n.º 1.572, de 01/09/1977, revogou a Lei n.º 3.577, não sendo possível a concessão de novas isenções a partir de então. Contudo, permaneciam com o direito à isenção de acordo com as regras antigas somente as seguintes entidades:

As entidades que já eram beneficiadas pela isenção e que possuísem:

Decreto de Utilidade Pública expedido pelo Governo Federal;

Certificado expedido pelo CNSS com prazo de validade indeterminado;

As que beneficiadas pela isenção fossem detentoras:

de declaração de utilidade pública;

de certificado provisório de “Entidade de Fins Filantrópicos “ expedido pelo CNSS, mesmo com prazo expirado; desde que comprovassem ter requerido os títulos definitivos de Utilidade Pública Federal até 30.11.1977.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a previsão, em seu art.195 §7º, da permissão de isenção de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos estabelecidos em lei. Esse dispositivo constitucional foi regulado por meio da Lei n.º 8.212 de 24/07/1991.

Os pressupostos para obtenção do direito à isenção estavam previstos no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, com a seguinte redação original:

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 ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social - CNSS, renovado a cada 3 (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 Conselho Nacional da Seguridade Social 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.

Conforme se depreende do texto legal, permaneciam isentas as entidades que já estavam beneficiadas com esse direito, desde que se adequassem as novas situações, qual seja: renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos – CEFF a cada três anos, sendo o prazo para renovação até 24/7/1994, na forma do Decreto 612/92; sejam reconhecidas como de utilidade pública estadual, do Distrito Federal ou municipal, a serem apresentadas quando da renovação do CEFF. No presente caso, como já analisado a recorrente não possuía direito adquirido anteriormente à Constituição de 1988.

Por meio da Lei n.º 8.909 de 06/07/1994, foi estabelecido o prazo limite para as entidades registradas no CNSS se recadastrarem no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, criado pela Lei n.º 8.742 de 07/12/1993, prorrogando-se a validade dos Certificados de Entidades de Fins Filantrópicos emitidos pelo CNSS até 31/05/1992.

Desse modo, ao contrário do afirmado pela recorrente, a mesma não possui direito adquirido à imunidade.

As decisões do STJ no Mandado de Segurança 10.375 e do STF no Agravo 634.048 tiveram objeto distintos. Nesses autos discutiu-se o direito adquirido à renovação do CEBAS. O motivo para emissão do Ato Cancelatório foi a remuneração de diretores.

Com a publicação da Lei n.º 9.732 de 11/12/1998, houve inúmeras alterações no sistema de reconhecimento do direito à isenção. Entretanto, as alterações promovidas no art. 55 da Lei 8.212/91, pela Lei n.º 9.732/98 estão com eficácia suspensa, por decisão em liminar do STF na ADIn 2.028-5/1999. Aplicando-se portanto, a redação do art. 55 anteriormente à Lei

nº 9.732/1998. Assim, ao contrário do afirmado pela recorrente, o STF não declarou inconstitucional o art. 55 da Lei 8.212, o que foi declarado inconstitucional foi a alteração promovida pela Lei 9.732 no art. 55 da Lei n. 8.212.

Em 2001, foi publicada a Medida Provisória nº 2.129-6, de 23/02/2001, reeditada até a de nº 2.187-13, de 24/08/2001, vigorando em função do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, que alterou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Houve a alteração da denominação do Certificado, que passou para Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a ser fornecido pelo CNAS. Também foi incluído o § 6º ao art. 55, sendo a existência de débito motivo para o indeferimento ou cancelamento do direito à isenção de acordo com o previsto no § 3º do art. 195 da Constituição Federal.

Dispõe o art. 195, § 3º da Constituição Federal, nestas palavras:

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

O art. 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que previa os requisitos necessários à obtenção do direito à isenção foi revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101 (DOU de 30 de novembro de 2009).

De acordo com o previsto no art. 31 da Lei nº 12.101 de 2009, a Receita Federal deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção. O direito ao benefício será exercido pela entidade desde a data da publicação da concessão da certificação, atendidos os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, independentemente de pedido ao órgão fazendário. Nesse sentido é o teor do art. 31, in verbis:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Destaca-se que o reconhecimento do direito à recorrente se efetivou em 29 junho de 2005, conforme Ato Declaratório. Portanto, em período anterior à alteração da Lei nº 12.101.

A atuação do órgão fiscalizador ocorrerá na hipótese de descumprimento pela entidade do art. 29 da Lei nº 12.101, sendo lavrado diretamente o auto de infração, conforme expressamente previsto no art. 32 da Lei nº 12.101, nestas palavras:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como

termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Por seu turno, a concessão ou de renovação dos certificados não é mais de competência do CNAS, passando tal exercício para os Ministérios respectivos, nestas palavras:

Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e

III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.

§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.

§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada.

§ 3º O requerimento será apreciado no prazo a ser estabelecido em regulamento, observadas as peculiaridades do Ministério responsável pela área de atuação da entidade.

§ 4º O prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos.

§ 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo.

§ 6º Os Ministérios responsáveis pela certificação deverão manter, nos respectivos sítios na internet, lista atualizada com os dados relativos aos certificados emitidos, seu período de vigência e sobre as entidades certificadas, incluindo os serviços prestados por essas dentro do âmbito certificado e recursos financeiros a elas destinados.

Como regra de transição, a Lei n.º 12.101 dispõe em seu artigo 35 que os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolados e ainda não julgados até a data de publicação dessa Lei serão julgados pelo Ministério da área no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias a contar da referida data.

Para os pedidos de isenção em curso na Receita Federal não há regra de transição prevista na Lei n.º 12.101. Desse modo, para os pleitos formulados até a data da publicação da Lei n.º 12.101 há que se observar o procedimento disposto na Lei n.º 8.212. Para

os fatos geradores ocorridos após a publicação da Lei n 12.101, não é mais necessária formulação de pedido do reconhecimento do direito. No caso, somente estão sendo cobrados fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação da Lei n ° 12.101, e que também são anteriores ao requerimento da isenção (29 de junho de 2005).

De acordo com o previsto no art. 55 da Lei n 8.212 (na redação vigente à data do pedido) é necessário que a entidade entre outros requisitos formulasse o requerimento, o que não foi feito [fato inconteste].

3.2 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 ° 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 próprios 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 nº 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 nº 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 nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 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 nº 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:

- quando deixe de defini-lo como infração;
- 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;
- 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.

3.3SELIC

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.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Processo nº 14367.000421/2009-32
Acórdão n.º **2302-002.102**

S2-C3T2
Fl. 34

CÓPIA