



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 15521.000367/2008-87
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2401-010.413 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR DE CAMBUCI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante n° 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT n° 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4° do art. 150 do CTN.

DIREITO ADQUIRIDO. IMUNIDADE/ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da imunidade/isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n.º 11.457/07 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. FINALIDADE MERAMENTE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 328 e ss).

Pois bem. Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD n.º 37.155.304-0) relativo às contribuições destinadas à outras entidades e fundos, denominadas Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), relativas ao período de 01/2003 a 12/2004, não recolhidas em época própria.

Nos termos do "Relatório Fiscal do Auto de Infração", de fls. 80/96, os seguintes fatos relevantes podem ser destacados:

A empresa se enquadrava como entidade filantrópica, informando em GFIP o código FPAS 639, para se beneficiar da isenção das contribuições devidas, sem, no entanto, preencher os requisitos legais exigidos para tal.

A empresa possui o título de Utilidade Pública Federal e Municipal, para os períodos de 2003 a 2004 e o CEAS relativo ao período de 28/02/2002 a 27/02/2005, sendo que não apresentou o pedido de isenção junto ao INSS, tampouco houve qualquer comprovação de que teria direito adquirido a usufruir do referido benefício, conforme informações datadas de 29/07/2008, 30/09/2008 e 22/10/2008 e Representação Fiscal (anexo VIII), oriunda do Serviço de Orientação e Análise Tributária.

Possui débitos constituídos de contribuições previdenciárias na ordem de R\$ 1.566.132,01 e declarados em GFIP, no valor de R\$ 1.206,48, todos plenamente exigíveis, o que impediria a concessão ou manutenção da isenção, além de terem sido constatadas outras circunstâncias que, ao seu ver, também impediriam a concessão do benefício (consoante itens 18 a 30).

Conclui, por fim, a fiscalização, que o débito foi apurado diretamente, sem a necessidade de se adotar o procedimento previsto no parágrafo 8º do art. 206 do Decreto 3.048/99, dado que o sujeito passivo nunca teve direito à isenção das contribuições previdenciárias.

No levantamento "FP-FOLHA DE PAGAMENTO" foram apurados os fatos geradores resultantes da diferença entre as bases de cálculo constantes nas folhas de pagamentos (anexo V) e aquelas declaradas em GFIP (anexo IV), sendo certo que estas eram sempre inferiores àquelas.

No levantamento FP foram consideradas as rubricas: salário, insalubridade, periculosidade, adicional noturno, horas extras, horas extras noturnas, gratificação, triênio, DIG laudo RX e sobre aviso. Quanto às rubricas DIG laudo RX e sobre aviso, a empresa afirmou se tratarem, respectivamente, de gratificação por digitação de laudo de RX e por estar o segurado à disposição do empregador em período previamente estabelecido, motivo pelo qual foram consideradas como sujeitas à incidência da contribuição devida.

No levantamento "ARB-ARBITRAMENTO CTB X FPGTO" foram apurados os fatos geradores resultantes do arbitramento das bases de cálculo, em razão das inconsistências existentes entre os valores lançados na conta contábil "SALÁRIOS" (anexo X) e os constantes nas folhas de pagamentos (relativos ao salário-de-contribuição), sendo os da contabilidade sempre superiores aos das folhas.

Ao prestar esclarecimentos acerca das inconsistências acima, quando devidamente intimada para tal, uma vez que deveria ter contabilizado os fatos geradores em títulos próprios de sua contabilidade, a empresa se pronunciou, por escrito, aduzindo que: *"as diferenças apontadas se referem a diferenças de salários, férias e outras remunerações, consideradas salários de contribuição"*.

No levantamento "515-FPAS 515" foi apurado o débito decorrente das informações de base de cálculo da GFIP (anexo IV), declaradas no documento intitulado "BASE DE CÁLCULO POR CATEGORIA", não recolhido pela empresa em razão do uso indevido do código de FPAS 639, que somente se aplica às entidades filantrópicas isentas.

O **Município de Cambuci** insurgiu-se nos autos em 28/01/09, contestando a sua suposta inclusão no polo passivo da relação jurídico-tributária. A peça impugnatória foi rejeitada, pelo seu não-conhecimento, através do Acórdão n.º 12-24.015, de 29/04/2009 (fls. 135/139), uma vez que o aludido órgão não figura como sujeito passivo do presente crédito tributário, ao contrário do que entendera, faltando-lhe, pois, legitimidade para contestar o lançamento.

Ressalte-se, contudo, que, quando da impugnação do Município de Cambuci (28/01/2009), a Associação Hospitalar de Cambuci já havia apresentado tempestivamente a sua defesa em 21/01/2009, sendo que esta, por um equívoco, foi encaminhada indevidamente para outra unidade, e quando chegou a DRJ, já havia sido prolatado o citado acórdão, conforme informação de fls. 316.

Nesse sentido, os autos foram encaminhados para julgamento da defesa apresentada pela **Associação Hospitalar de Cambuci** que, inconformada com a exigência do crédito, contestou o lançamento, alegando, em síntese, as seguintes questões:

1. Que em razão de não ter havido dolo, fraude ou simulação por parte da impugnante, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, de modo que os valores do período 01/2003 a 11/2003 já haviam sido alcançados pela decadência quando da notificação do lançamento em 22/12/2008;
2. Que a autoridade fiscal atribuiu co-responsabilidade pelo crédito tributário aos representantes legais da empresa, conforme consta no relatório REPLEG, porém não deve prosperar tal imputação, na medida em que inexistiu dolo, fraude ou simulação, que justificasse a aplicação do art. 13 da Lei 8.620/93 e do art. 135, III, do CTN;
3. Que, da mesma forma, não houve dolo, fraude ou simulação, mas tão-somente a aplicação razoável do art. 195, § 7º, da CF/88, motivo pelo qual não se pode falar na ocorrência do crime previsto no art. 337-A do Código Penal, devendo ser arquivada a Representação Fiscal para Fins Penal ora emitida;
4. Que a entidade é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, e que promove ações na área de saúde de forma absolutamente filantrópica (gratuita), complementando as ações estatais;
5. Que é registrada no CNAS, conforme Processo n.º 00000.065918/1966-00, desde 20/12/1966, com recadastramento, por meio da Resolução CNAS n.º 214, de 04/12/2007 (DOU de 18/12/2007), conforme doc. 4;
6. Que é reconhecida como de Utilidade Pública Federal (doc. 5) e Municipal (doc. 6);

7. Que, na medida em que é registrada no CNAS há mais de 40 anos como Entidade de Assistência Social, resta evidente, então, que ostenta a condição de associação filantrópica sem fins lucrativos, pois tal condição é pressuposto para a concessão do registro de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos do art. 18, IV, da Lei 8.742/93;
8. Que, confirmando o caráter de associação sem fins lucrativos, a entidade, conforme dispõem os dispositivos de seu estatuto, atende a todos os requisitos previstos nos incisos do art. 14 do CTN;
9. Que em face de todas essas circunstâncias, inegavelmente, a entidade faz jus à imunidade tributária de que trata o art. 195, § 7º, da CF/88, motivo pelo qual informou em suas GFIP o código FPAS 639, não se tratando, portanto, de omissão dolosa de contribuições devidas, mas de divergência entre a interpretação/aplicação levada a efeito pela impugnante e pela autoridade fiscal, acerca da aludida norma constitucional, do art. 14 do CTN e do art. 55 da Lei 8.212/91;
10. Que partindo da premissa equivocada de que a empresa atuou dolosamente no intuito de omitir as contribuições devidas, ao se "auto-enquadrar", "indevidamente", como entidade "isenta", a autoridade fiscal tomou as seguintes providências: i) deixou de aplicar o art. 150, § 4º, vindo a aplicar o art. 173, I, do CTN; ii) atribuiu coresponsabilidade aos representantes legais da empresa, aplicando o art. 13 da Lei 8.620/93, c/c art. 135, III, do CTN; iii) tipificou a conduta dos representantes legais no preceito do art. 337-A do Código Penal;
11. Que as características institucionais da entidade, quais sejam, ser filantrópica e beneficente de assistência social, sem fins lucrativos e ser registrada no CNAS, lhe conferem o direito ao gozo da imunidade tributária a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/88, não lhe sujeitando à incidência das contribuições sociais ora exigidas;
12. Que os requisitos constitucionais para o gozo da imunidade em tela, que não podem ser ampliados pela legislação infraconstitucional, são dois, a saber: i) ser pessoa jurídica sem fins lucrativos e que desempenha atividades beneficentes de assistência social; e ii) atender aos requisitos de lei, i.e., as regras infraconstitucionais, estabelecidas em lei complementar, que regulamentem as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, CF/88); sendo certo que a entidade atende a ambos;
13. Que não pode ser imposto à impugnante, como condição para fruir da imunidade, o requerimento de que trata o parágrafo 10 do art. 55 da Lei 8.212/91, haja vista se tratar de requisito veiculado por lei ordinária e não por lei complementar, como exige a Constituição Federal;
14. Que tem direito adquirido à isenção independentemente de ato declaratório, uma vez que é reconhecida pelo CNAS como entidade filantrópica desde 1966; portanto já se encontrava em gozo do benefício antes da entrada em vigor da Lei 8.212/91;
15. Que, ademais, o reconhecimento por parte do INSS do direito à isenção não tem efeito constitutivo, mas, tão-somente, declaratório de um direito pré-existente, isto é, anteriormente adquirido ao próprio ato administrativo, de modo que a ausência de requerimento não pode acarretar a negativa do exercício de um direito constitucional;

16. Que é falsa a afirmação de que a impugnante não cumpriu a exigência do parágrafo 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, pois a Autarquia Federal foi comunicada acerca do cumprimento dos requisitos materiais para o gozo da imunidade, conforme doc. 8, datado de 22/01/03;
17. Que a própria SRFB há muito tempo vem admitindo a sua qualidade de imune do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, conforme "doc. 9";
18. Que o silêncio do INSS ao recepcionar as GFIP com código FPAS 639 e a petição de 22/01/03 informando a condição da entidade de imune, representa verdadeira aceitação tácita do seu direito;
19. Que o único débito que possui junto ao INSS, que foi objeto da Execução Fiscal n.º 1996.013.000040-7, teve o título executivo desconstituído pela 1ª Turma do STJ, que manteve as decisões anteriores reconhecendo a imunidade da entidade, conforme docs. 10, 11 e 12. Por esta razão não há qualquer débito impeditivo do exercício do direito à isenção, nos termos do parágrafo 6º do art. 55 da Lei 8.212/91;
20. Por fim, requer produção de prova pericial e diligência, nos termos do art. 16, IV e 18, do Decreto 70.235/72, no sentido de esclarecer-se as seguintes questões: seja avaliada a escrita contábil a fim de que se comprove o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN, isto é, se distribuiu lucro no período; se aplicou todos os recursos no país e em suas atividades institucionais; se remunerou algum diretor durante o período; qual o percentual de atendimento do SUS que possui; por fim, se a contabilidade pode ser considerada idônea em comprovar o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 326 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. Ademais, assentou o entendimento, segundo o qual, cabe à autoridade administrativa competente, no momento da extinção do crédito tributário de obrigação principal, observar o cumprimento do preceito insculpido no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, mediante limitação do *quantum* máximo do somatório das multas mencionadas nos subitens do item 33 ao percentual de 75% da importância não recolhida no prazo regulamentar, e, simultaneamente, não declarada e/ou informada de forma incorreta, inexata ou omissa, nos termos do já citado art 35-A da Lei n.º 8.212/91 (introduzido pela Lei n.º 11.941/09), c/c art. 44, inciso 1, da Lei n.º 9.430/96 (na redação da Lei n.º 11.488/07), de forma a assegurar a aplicação da penalidade pecuniária mais benéfica ao sujeito passivo.

É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. ISENÇÃO. REQUISITOS. NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO PRÉVIO. MULTA MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos normativos, sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas que gozem de plena eficácia.

As entidades beneficentes de assistência social que não possuem direito adquirido, somente poderão exercer o seu direito à isenção das contribuições sociais, caso este tenha sido previamente reconhecido por ato declaratório.

Em matéria tributária a Lei nova que prevê multa mais benéfica ao infrator deverá retroagir para alcançar fatos pretéritos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 346 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a quase totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Conforme narrado, a exigência em epígrafe diz respeito às contribuições devidas à Seguridade Social, parcela relativa a Terceiros, sendo que a apuração dos valores se refere ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004. O recorrente foi cientificado da presente notificação em 22/12/2008 (e-fl. 02), tendo apresentado impugnação tempestivamente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, examinando o Relatório de Documentos Apresentados - RDA, cujas informações foram corroboradas nos sistemas informatizados da SRFB, constatou que o sujeito passivo, em todo o período em que se poderia aplicar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador (01/2003 a 11/2003) não efetuou de forma espontânea quaisquer pagamentos antecipados em guias de recolhimento (GPS) de contribuições devidas a Terceiros — que, inclusive, possui campo próprio da GPS, não se confundindo com o recolhimento destinado às demais contribuições -, por força do art. 150 do CTN, o que forçosamente nos impede de adotar, dentro do entendimento ora esposado, o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do mesmo dispositivo.

Assim, a decisão recorrida não reconheceu a extinção do crédito tributário do período 01/2003 a 11/2003, em virtude da decadência, uma vez que, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, o direito potestativo de o fisco constituí-lo através do lançamento poderia ter sido exercitado até o dia 31/12/2008.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário, alegando a decadência parcial do crédito tributário lançado, até a competência novembro de 2003.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inócure, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 22/12/2008 (e-fl. 02).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF n.º 99).

No caso dos autos, **tenho posicionamento coincidente com o adotado pela decisão recorrida**, eis que, analisando o Auto de Infração e seus Anexos, não vislumbro recolhimento, ainda que parcial, no que se referem às contribuições devidas a Terceiros — que, inclusive, possuem campo próprio da GPS, não se confundindo com o recolhimento destinado às demais contribuições.

Assim, entendo que não houve antecipação de pagamento para o período assinalado, eis que não constato nos autos a documentação comprobatória e nem mesmo os

demonstrativos arrolados pela fiscalização permitem compreender neste sentido, de modo que a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, **não havendo que se falar em decadência do crédito tributário, ainda que parcial.**

Em outras palavras, apesar da juntada de inúmeros documentos nos autos, não vislumbro como comprovada a antecipação de pagamento, ainda que parcial, para o período assinalado. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário, deve ser contado com base no art. 173, inciso I, do CTN, eis que não comprovada a existência de pagamento antecipado.

A propósito, trata-se de matéria controvertida, de modo que o recorrente teve a oportunidade de tecer maiores esclarecimentos a esse respeito, inclusive juntando a documentação necessária em seu recurso, mas, em contrapartida, limitou-se a reproduzir o teor de sua impugnação.

Dessa forma, afasto a alegação acerca da decadência do crédito tributário.

3. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD n.º 37.155.304-0) relativo às contribuições destinadas à outras entidades e fundos, denominadas Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), relativas ao período de 01/2003 a 12/2004, não recolhidas em época própria.

Segundo o Relatório Fiscal (volume VII), a empresa está enquadrada erroneamente como entidade filantrópica, não podendo beneficiar-se da isenção das contribuições a cargo da empresa, por não preencher os requisitos exigidos no art. 55 da Lei 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

A fiscalização pontuou que a empresa possui o título de Utilidade Pública Federal e Municipal, para os períodos de 2003 a 2004 e o CEAS relativo ao período de 28/02/2002 a 27/02/2005, sendo que não apresentou o pedido de isenção junto ao INSS, tampouco houve qualquer comprovação de que teria direito adquirido a usufruir do referido benefício, conforme informações datadas de 29/07/2008, 30/09/2008 e 22/10/2008 e Representação Fiscal (anexo VIII), oriunda do Serviço de Orientação e Análise Tributária.

Ademais, foi constatado que a empresa possui débitos constituídos de contribuições previdenciárias na ordem de R\$ 1.566.132,01 e declarados em GFIP, no valor de R\$ 1.206,48, todos plenamente exigíveis, o que impediria a concessão ou manutenção da isenção.

A fiscalização entendeu, portanto, que o fato de a empresa não ter requerido a isenção junto ao INSS e possuir débitos que não estão com a exigibilidade suspensa não haveria o direito da empresa de usufruir da isenção, muito menos de usar o FPAS 639.

Dessa forma, a fiscalização apurou diretamente o débito, sem a necessidade de se adotar o procedimento previsto no parágrafo 8º do art. 206 do Decreto 3.048/99, dado que o sujeito passivo nunca teve direito à isenção das contribuições previdenciárias.

Também foram constatadas outras circunstâncias que, no entender da fiscalização, também impediriam a concessão do benefício, consoante itens 18 a 30 do Relatório Fiscal.

É ver os seguintes excertos do Relatório Fiscal que bem elucidam os fundamentos utilizados pela fiscalização para afastar o direito à “isenção” das contribuições previdenciárias e efetuar o presente lançamento do crédito tributário:

[...] DA FILANTROPIA

8. A autuada vinha informando na GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — o código FPAS 639 (anexo V), que é usado pelas empresas filantrópicas, e possuem, portanto, isenção das contribuições do artigo 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 24/07/1991, a saber: a contribuição da empresa e a sobre o faturamento e o lucro.

9. Para fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias a empresa deve atender aos requisitos constantes do artigo 55 da Lei n. 8.212/1991. São eles:

a. Seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

b. Seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

c. Promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

d. não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

e. 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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

9.1. No parágrafo 1º do artigo 55 a lei exige que a empresa requeira ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS a isenção, para usufruir do benefício.

9.2. No § 6º há a exigência de inexistência de débitos em relação às contribuições sociais para o deferimento e manutenção da isenção.

9.3. No parágrafo 4º do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/1999 afirma que se considera também de assistência social beneficente a pessoa jurídica de direito privado que, anualmente, ofereça e preste efetivamente, pelo menos sessenta por cento dos seus serviços ao Sistema Único de Saúde.

10. Na análise dos requisitos referentes à isenção passamos a relatar o apurado por esta auditoria.

Do Título de Utilidade Pública Federal

11. A empresa possui o Título de Utilidade Pública Federal para os anos de 2003 e 2004.

Do Título de Utilidade Pública Estadual ou Municipal

12. A empresa possui o Título de Municipal para os anos de 2003 e 2004.

Do Certificado de Entidade de Assistência Social - CEAS

13. A empresa possui o CEAS do período de 28/02/2002 a 27/02/2005.

Do pedido de isenção

14. Não foi apresentado pela empresa pedido de isenção junto ao INSS. Tampouco houve comprovação de a empresa ter direito adquirido, conforme intimações datadas de 29/07/2008, 30/09/2008 e 22/10/2008 e Representação Fiscal (anexo VIII), oriunda do departamento SAORT — Seção de Orientação e Análise Tributária.

14.1. Direito adquirido aplica-se à entidade que em 12 de setembro de 1977, data da vigência do Decreto-Lei nº 1.572, de 12 de setembro de 1977, detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos era reconhecida como de Utilidade Pública Federal, encontrava-se em gozo de isenção e cujos diretores não percebiam remuneração, nos termos da Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, teve garantido o direito à isenção até 31/10/1991.

Dos débitos impeditivos

15. A empresa possui débitos constituídos, referentes à contribuição previdenciária, no valor de R\$ 1.566.132,01, conforme telas CONSULTA AO EXTRATO DO DEVEDOR (anexo VIII), do sistema de informática da Secretaria da Receita Federal do Brasil, denominado PLENUS (anexo VIII), cujas cópias estão anexas.

15.1. Todos os débitos não estão com a exigibilidade suspensa, ou seja, são impeditivos para a concessão ou manutenção da isenção.

15.2. Além destes a empresa possui débito declarado em GFIP e não recolhido integralmente no valor de R\$ 1.206,48, estes também impeditivos para usufruir da condição de entidade isenta, conforme tela do sistema PLENUS denominada CVALDIV – CONSULTA VALORES DE DIVERGENCIA (anexo VIII), anexa.

16. Portanto, o fato da empresa não ter requerido a isenção junto ao INSS e possuir débitos que não estão com a exigibilidade suspensa não dá o direito a empresa de usufruir da isenção, muito menos de usar o FPAS 639. Ou seja, a empresa **NÃO TEM, NEM NUNCA TEVE, O DIREITO À ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**. O que permite a esta auditoria apurar e levantar os débitos encontrados imediatamente, sem o procedimento citado no § 82 do artigo 206 do RPS.

17. Além deste fato verificamos outros que impossibilitam a concessão de isenção, a saber:

DA CONTABILIDADE

Lançamentos dos Livros Diário e Razão por totais mensais

18. Os Livros Diários e Razões (anexos IX e X) estavam lançados por totais mensais o que é proibido pelo Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 52, § 32 e pelo §12 do artigo 259 do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 26/03/1999.

18.1. Foram confeccionados apenas os livros auxiliares do Caixa e Contas- Correntes, porém sem registro, como determina Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 52, § 2º.

Da falta de apresentação de documentos contábeis

19. Com o objetivo de sanar a irregularidade quanto a totalização mensal das contas, esta auditoria intimou a empresa, por meio das intimações datadas de 30/09/2008, 22/10/2008 e 13/11/2008, foram solicitados os documentos que embasaram os lançamentos contábeis.

20. A empresa apresentou cópia de dois livros, intitulados 2003 e 2004 (anexo XVII), onde estavam registrados por conta supostas datas de pagamento, beneficiários e valores pagos, e tipo de documentos emitido.

21. Porém, documento contábil, base para os registros, **NENHUM** foi apresentado.

Falta de transcrição do Balanço e Balancetes no Livro Diário

12. Os balanços e balancetes não estavam transcritos no Livro Diário (anexo IX) como determinado pelo § 12 do artigo 230 do RIR — Regulamento do Imposto de Renda.

Valores do Ativo Permanente sem suporte fático

23. Os valores informados no Ativo Permanente não tinham suporte fático, uma vez que a empresa em declaração (anexo XVI) datada de 02/10/2008 assim respondeu:

"... que revendo os arquivos e pelas informações administrativas, dos exercícios de 2003 e 2004, não há relação de bens do Ativo Permanente, cujo levantamento, arrolamento e tombamento está sendo providenciado."

Prática contábil é pelo regime de caixa

24. Segundo as Notas Explicativas (anexo XIII) apresentadas a prática contábil utilizada é pelo regime de caixa. Descumpra desta forma a Resolução CFC n. 750/93, que determina como um dos princípios contábeis o da competência.

21.1. No § 1º do artigo 1º da referida Resolução, assim se expressa:

§ 1º A observância dos Princípios fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)

24.2. O artigo 32, inciso VI, define como um dos princípios contábeis o da competência.

Não informação da isenção usufruída

25. Não informação da isenção usufruída com CSLL, COFINS E CPMF nas Notas Explicativas (anexo XIII).

Falta de contabilização da Provisão para Riscos

26. As empresas em geral devem evidenciar e reconhecer contabilmente as perdas potenciais estimadas (provisões do ativo) ou que indicam o valor estimado das exigibilidades futuras, que devem ser reconhecidas desde então (passivo). Esse entendimento decorre dos princípios da competência e conservadorismo (prudência).

26.1. Mesmo as perdas de valor de elementos do ativo, ainda que potenciais, devem ser atribuídas aos resultados dos exercícios sociais em que configurarem, independentemente da realização financeira do elemento patrimonial do ativo ao qual se encontrarem relacionadas.

26.2. A Resolução n. 877/2000, do Conselho Federal de Contabilidade, aprovou a NBC T 10 — Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas — item NBC T 10.19 — Entidades sem finalidade de lucros, que assim dispõe no seu item 10.19.2.2:

As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

26.3. Constam das Notas Explicativas referente aos exercícios de 2003 e 2004:

"A entidade não mantém a Provisão para Devedores Duvidosos em decorrência de suas finalidades filantrópicas e assistenciais."

26.4.. Portanto, o procedimento da entidade contraria o item 10.19.2.2 da NBC T 10, aprovada pela Resolução CFC n. 877/2000 do Conselho Federal de Contabilidade, deixando de informar-se pelos princípios da competência e prudência.

DO DESCUMPRIMENTO DO ESTATUTO E DO REGIMENTO INTERNO

Da contratação de funcionários em desconformidade com o estatuto e regimento interno

27. Segundo o artigo 26 do Regimento Interno (anexo XV) as contratações de empregados deveriam ser feitas com base em concurso público, e sua admissão, de acordo com o artigo 14 do Estatuto, deveria ser feita pelo Conselho Administrativo após parecer dos diretores médicos e administrativos.

27.1. Questionada sobre o assunto, por meio da intimação (anexo XVI) datada de 21/08/2008 a empresa manifestou-se em declarações distintas datadas de 16/09/2008 e 02/10/2008 desta forma:

"...revedo os arquivos e pelas informações administrativas não houve concurso para admissão de funcionários contratados nos exercícios de 2003 e 2004, conforme artigo 26 do Regimento Interno."

"...não temos conhecimento de que nos anos de 2003 e 2004 a contratação de pessoal para o quadro de funcionários se submetesse a aprovação do Conselho Fiscal desta Entidade."

27.2. Considerando que a empresa é a maior empregadora privada do município, e recebendo ela verbas municipais, a falta de concurso público e do parecer do Conselho Administrativo, teve o condão de transformar a empresa num "cabide" de empregos privado, sem qualquer questionamento sobre a possibilidade financeira do hospital suportar tal encargo.

27.3. A ingerência política por parte dos prefeitos da cidade de Cambuci no hospital pode ser confirmada pelas atas de assembléia.

27.4. Na ata da Assembléia Ordinária datada de 09/12/2003 (anexo I), o Presidente, Sr. Jorge Correa assim se manifesta:

"... não permanece no cargo, pois o Hospital é totalmente dependente da Prefeitura Municipal."

27.5 Em outro trecho continua:

"... está se afastando por questão de coerência, por não apoiar o Sr. Pedro Mendes nas próximas eleições municipais."

27.6. Em outra assembléia (anexo I), ocorrida em 04/11/2004, assim está assim transcrito no livro a manifestação do presidente escolhido, Sr. Wander Peres Defanti:

"agradeceu a presença de todos e a confiabilidade nele depositada pelo futuro prefeito de Cambuci, Dr. Willian Cardozo Portes, e pelo futuro Secretário de Saúde, Dr. Jomar Cardoso Portes, em colocar seu nome para compor o novo Conselho..."

27.6. A ingerência política da prefeitura junto ao hospital chegou ao ponto da primeira dama da cidade, Sra. Roseli Graciano Mendes, ser presidente do hospital no período de 16/03/2004 a 10/09/2004.

Da não prestação de contas

28. Segundo o artigo 15 do Estatuto (anexo XIV), compete ao Presidente do Conselho Administrativo apresentar o relatório das ocorrências do ano anterior, organizado pelos diretores médicos e administrativo, na primeira reunião da Assembléia Geral Ordinária (anexo I), para devida aprovação, devendo no mesmo constar, além dos assuntos técnico-hospitalares, os seguintes itens:

- a) Resumo dos principais acontecimentos do ano anterior;
- b) Relação das organizações que subvencionam o hospital;
- c) Relação das organizações que se afastaram do Hospital, e quais os motivos;
- d) Histórico do exercício financeiro anterior.

28.1. Só houve cumprimento do artigo 15 do estatuto na assembléia de 09/12/2003, e mesmo assim parcialmente. A única citação na ata é a respeito da aprovação das contas.

Do descontrolo administrativo

29. Citamos outros fatos que demonstram um controle administrativo do hospital:

- a) Não há livro ou ponto dos médicos, conforme carta datada de 2/10/2008;
- b) Não existem cópias de decisões trabalhistas contra o hospital, conforme carta datada de 26/10/2008;

c) Não há controle das férias, tendo em vista a quantidade de funcionários que tiraram férias, em confronto com o número total de empregados da folha de pagamento.

Do recebimento por parte dos diretores de remuneração.

30. Tendo em vista as características da contabilidade: lançamento por totais mensais, sem livros auxiliares, tampouco documentos que embasem o escriturado, esta auditoria ficou impossibilitada de comprovar se houve pagamento a administradores do hospital.

30.1. Porém, vale registrar o contido em ata de assembléia datada de 14/09/2004:

"O Sr. Jose Alberto de Souza, relatou que assinou a referida carta sem entender o seu conteúdo e que agora reconhece o erro, pois não existem provas de tais acusações, sendo inclusive inverdade que o ex Presidente Sr. Jorge Correa, recebia salário da Associação Hospitalar."

30.1. De acordo com o contido em ata podemos deduzir que houve uma carta, em que várias pessoas assinaram cujo teor entre outros pontos era que o diretor, Sr. Jorge Correa, recebia salário. Afirmaram que não existiam provas. E esta auditoria concorda, afinal, era tal o caos administrativo e contábil, que fica impossível dizer se houve ou não recebimento de salário. Pois, não há documento, registro, ou algo parecido que confirme ou negue tal afirmação.

Percebe-se, portanto, que os fundamentos utilizados pela fiscalização para afastar o direito à "isenção" das contribuições previdenciárias e efetuar o presente lançamento do crédito tributário, foram os seguintes:

1. Não comprovação de direito adquirido e ausência de requerimento junto ao INSS (art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91);
2. Existência de débitos referentes à contribuição previdenciária (art. 55, § 6º, da Lei nº 8.212/91);
3. Irregularidade nos livros diários e razões que estavam lançados por totais mensais (Decreto-Lei nº 486/69, art. 5º, § 3º c/c § 1º, do art. 259 do RIR/99);
4. Livros auxiliares do caixa e contas-correntes sem registro (Lei nº 3.470/58, art. 71, e Decreto-Lei nº 486/69, art. 5º, § 2º);
5. Balanços e balancetes não estavam transcritos no Livro Diário (§ 1º, artigo 230, do RIR/99);
6. Ausência de suporte fático para os valores informados no Ativo Permanente;
7. A prática contábil adotada é o regime de caixa, em descumprimento à Resolução CFC nº 750/93, que determina como um dos princípios contábeis o da competência;
8. Ausência de informação da isenção usufruída com CSLL, COFINS e CPMF nas Notas Explicativas;
9. Falta de contabilização da provisão para riscos (item 10.19.2.2 da NBC T 10, aprovada pela Resolução nº 877/2000 do CFC);
10. Contratação de funcionários em desconformidade com o estatuto (art. 14) e regimento interno (art. 26);
11. Ausência de prestação de contas, em desconformidade com o estatuto (art. 15);

12. Descontrole administrativo, em razão da: (a) não existência de livro ou ponto dos médicos; (b) não existência de cópias de decisões trabalhistas contra o hospital; (c) ausência de controle das férias dos funcionários;
13. O caos administrativo e contábil, tornaram impossível a fiscalização dizer se houve ou não recebimento de salário a administradores do hospital.

Em relação ao mérito, o sujeito passivo mantém sua linha de argumentação que, em suma, se baseia na sua pretensa condição de entidade beneficente de assistência social, isenta (ou imune) das obrigações sociais ora exigidas - condição esta, alega, não observada pela fiscalização -, e que teria sido o pressuposto lógico e necessário desencadeador de todas as demais imputações que lhe foram feitas, porquanto entendera a autoridade fiscal que a empresa, por ter se enquadrado como isenta, teria atuado dolosamente no intuito de não prestar o tributo devido.

Antes de adentrar ao exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

Pois bem.

Inicialmente, cabe destacar que o crédito encartado no presente Auto de Infração é relativo às contribuições destinadas à outras entidades e fundos, denominadas Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), relativas ao período de 01/2003 a 12/2004, não recolhidas em época própria. A empresa se enquadrava como entidade filantrópica, informando em GFIP o código FPAS 639, para se beneficiar da isenção das contribuições devidas, sem, no entanto, preencher os requisitos legais exigidos para tal.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumpre observar, inclusive, a existência de precedente no STF *no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade inculpada no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência¹. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei n 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao caso dos autos, posto que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Esclarecido o ponto acima, cabe pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Relª. Minª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou a isenção prevista em legislação infraconstitucional, possui sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação.

Em outras palavras, as entidades beneficentes de assistência social, não são, portanto, imunes ou isentas ao pagamento da contribuição para a seguridade social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo a determinado tratamento tributário, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da benesse.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Dessa forma, cabe analisar as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e**

INCRA, e que mencionam, expressamente, o atendimento cumulativo dos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Pois bem. No caso dos autos, cabe registrar que o lançamento foi motivado, em suma, em razão da ausência de formalização de requerimento junto ao INSS (art. 55, § 1º, da Lei n.º 8.212/91), bem como da existência de débitos referentes à contribuição previdenciária (art. 55, § 6º, da Lei n.º 8.212/91) e a constatação de diversas irregularidades contábeis e administrativas que, inclusive, dentre outras consequências, impediram a fiscalização de verificar se houve ou não o recebimento de salário a administradores do hospital (art. 55, IV, da Lei n.º 8.212/91).

Em que pese este Relator entender que a ausência de requerimento para fins de reconhecimento da “isenção” não é condição suficiente para ensejar a desconsideração da natureza “isenta” da entidade quando não demonstrado, por parte da fiscalização, o descumprimento de quaisquer dos requisitos exigidos no art. 55, da Lei n. 8.212/91, sobretudo quando a entidade possui certificação válida para o período, tratando-se de ato meramente declaratório, **no caso dos autos**, ao contrário do que sustentado pelo sujeito passivo, a ausência de requerimento junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), não foi a única motivação fiscal para o não reconhecimento da “isenção” da entidade, com o consequente lançamento do crédito tributário que ora se discute.

Isso porque, conforme visto, a fiscalização também lastreou o lançamento com base na existência de débitos referentes à contribuição previdenciária (art. 55, § 6º, da Lei n.º 8.212/91) na constatação de diversas irregularidades contábeis e administrativas que, inclusive, dentre outras consequências, impediram que a fiscalização verificasse se houve ou não o recebimento de salário a administradores do hospital (art. 55, IV, da Lei n.º 8.212/91).

Sobre a existência de débitos referentes à contribuição previdenciária (art. 55, § 6º, da Lei n.º 8.212/91), a decisão recorrida assentou, expressamente, que a entidade demandante logrou êxito em desconstituir o título executivo (CDA), por meio de embargos à execução fiscal, não subsistindo, portanto, a referida motivação.

Contudo, a respeito da desordem na contabilidade da empresa, exaustivamente demonstrada pela fiscalização no Relatório Fiscal, capaz de impossibilitar a verificação do cumprimento do disposto no **art. 55, IV, da Lei n.º 8.212/91, que não fora declarado inconstitucional**, o recorrente pouco esclareceu, apenas confiando na produção de prova pericial ou diligência, para a constatação de sua regularidade, ônus que, a meu ver, lhe competia.

Isso porque, compete ao sujeito passivo o ônus de prova, no caso do preenchimento dos requisitos para o gozo da benesse fiscal. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas do preenchimento dos requisitos para o gozo da benesse fiscal, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização.

A propósito, como bem decidido pela decisão recorrida, a conversão do julgamento em diligência ou produção de prova pericial técnica não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, em que pese este Relator entender que a ausência de requerimento para fins de reconhecimento da “isenção” não é condição suficiente para ensejar a desconsideração da natureza “isenta” da entidade (art. 55, § 1º, da Lei n.º 8.212/91) e a existência de débitos referentes à contribuição previdenciária (art. 55, § 6º, da Lei n.º 8.212/91) ter sido afastada pela decisão recorrida, em razão do êxito do sujeito passivo em sede de embargos à execução fiscal, o recorrente não obteve êxito em sua empreitada de comprovar a regularidade

em sua contabilidade, motivo pelo qual, persiste a infração ao disposto no **art. 55, IV, da Lei n.º 8.212/91, que não fora declarado inconstitucional.**

Dessa forma, entendo que o sujeito passivo não comprovou ter cumprido o requisito previsto no **inciso IV, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91**, e que serviu de substrato para o presente lançamento, motivo pelo qual entendo que não é possível afirmar que a entidade preencheu todos os requisitos para o gozo da benesse fiscal, previstos em dispositivos cuja constitucionalidade fora reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Para além do exposto, cumpre destacar que, no caso em questão, não foi atribuída responsabilidade legal a qualquer sócio da pessoa jurídica autuada. A relação de sócios constantes nos relatórios "Relação de Representante Legais — REPLEG" e "Relação de Vínculos — VÍNCULOS", não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. A questão, inclusive, já foi objeto de Súmula neste Conselho:

Súmula CARF n.º 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Dessa forma, trata-se de matéria substancialmente alheia ao presente lançamento, não tendo sido instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

Em relação à Representação Fiscal para Fins Penais, cabe pontuar que, sempre que constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, o auditor fiscal deve formalizá-la, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

A propósito, já está sumulado o entendimento segundo o qual este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF n.º 28).

De toda sorte, a representação fiscal para fins penais permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para efetuar seu juízo acerca dos fatos, bem como, conseqüentemente, sobre a conveniência ou não da instauração da persecução penal.

E, ainda, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72. A propósito, constato que a motivação fiscal está clara, sobretudo considerando o que está disposto no Relatório Fiscal, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

A esse respeito, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejam os que consta na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN (" O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a

diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário determinar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 23 do Acórdão n.º 2401-010.413 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15521.000367/2008-87