MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.001423/2008-46

Processo nº	15586.001423/2008-46
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2402-009.975 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de maio de 2021
Recorrente	INSTITUTO DO CORAÇÃO DR. ELIAS ANTONIO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 12/09/2008

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO. ATO INDIVIDUAL.

O reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que abaixo reproduzo:

> Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD no 37.177.698-8) lavrado contra a Impugnante em virtude de a mesma não ter apresentado GFIP, com todos os fatos geradores referentes aos salários de contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviços, conforme descrito nos relatórios de fls. 14/15, referentes ao período de 01/2004 a 12/2004, o que caracteriza a infração prevista no art. 32, inciso IV e parágrafo 5° da Lei 8.212/91, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4° do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06/05/1999.

2. Em decorrência da infração verificada pela fiscalização, foi aplicada a multa de R$ 75.293,40, prevista nos art. 32, parágrafo 5° da Lei 8.212/91, c/c artigo 284, II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, cujo valor foi atualizado pela Portaria MPS/GM 77, de 11/03/08.

3. A autuada apresentou impugnação tempestiva em 09/10/2008, fls. 21/31, através da qual contesta o lançamento, alegando, em síntese, que:

3.1. O AI merece ser impugnado em todas as suas direções e intenções, uma vez que agride, violentamente, ao que dispõem o art. 150, VI, "c" da Constituição Federal e, também, o art. 14, do CTN.

3.2. Há inconstitucionalidade nas leis que limitam o direito ao gozo das imunidades conferidas pela CRFB.

3.3. Os requisitos formais a serem preenchidos para gozar de uma das imunidades condicionadas estão estabelecidos no art. 14 do CTN.

3.4. As leis ordinárias invocadas para sustentar os autos de infração invadem o espaço que o constituinte reservou para as leis complementares.

3.5. A Impugnante é instituição idealistica e não possui finalidade lucrativa.

3.6. Está amparada pelo art. 150, VI, "c" da Constituição Federal e, também, pelo art. 14, do CTN.

3.7. Requer a nulidade do presente auto de infração.

A DRJ/RJ1 julgou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 12/09/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATO GERADOR.

Constitui descumprimento de obrigação acessória apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Lançamento Procedente

Notificado da decisão aos 30/07/09 (fls. 172), o contribuinte interpôs recurso voluntário aos 26/08/09 (fls. 179 ss.) no qual, basicamente, reitera os argumentos de defesa apresentados em primeira instância de julgamento.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Trata-se de recurso interposto contra acórdão que julgou procedente auto de infração lavrado para imposição de multa por descumprimento de dever instrumental em virtude de ter o contribuinte apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, IV e §5º da Lei n. 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9528/97, combinado com o art. 225, IV e § 4º, do Decreto nº 3048/99

Documento nato-digital

Em decorrência da infração, foi aplicada multa no valor de R$ 75.293,40, prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, c.c. o art. 284, II e 373, do Decreto 3048/99, com valor atualizado pela Portaria MPS/GM 77, de 10/03/08.

A impugnação apresentada pelo sujeito passivo foi julgada improcedente e, em seu recurso voluntário, ele alega que por se tratar de entidade sem fins lucrativos, está amparado pela imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, "c" da CF e pelo art. 14 do CTN.

Alega que além de se tratar de entidade sem fins lucrativos, enquadra-se como "entidade propiciadora de assistência social", sendo que em 2004, 80% dos seus atendimentos foram destinados a pacientes do SUS. Afirma que esse fato ficou demonstrado nos autos, bem como que atende aos requisitos do art. 14 do CTN, que estabelece os requisitos a serem preenchidos pelos interessados em usufruir dos benefícios previstos no art. 150, VI, "c" e, também, no art. 195, § 7º da CF. Além dos requisitos do art. 14 do CTN, diz que também cumpre, rigorosamente, ao que determina o art. 12, § 3º da Lei nº 9532/97.

Quanto à sua personalidade jurídica, afirma que não houve nenhum tipo de confusão, pois o registro no CNAS e os certificados de utilidade pública foram emitidos à época em que o recorrente integrava a Fundação do Coração Dom Luiz Gozaga Peluso. Portanto, abarcam tanto o recorrente quanto a Fundação. Acrescenta que mesmo depois de seu desmembramento, manteve intacto o mesmo desiderato da Fundação, pelo que conclui que uma vez reconhecida a imunidade constitucional, somente deve cessar de produzir efeitos uma vez que o reconhecimento venha a ser cassado porque a instituição deixou de satisfazer as condições fixadas em lei.

Afirma que qualquer regulamentação do poder de tributar, inclusive no que diz respeito à imunidade conferida às instituições sem fins lucrativos de assistência social, deve observar os requisitos previstos na própria CF, pelo que somente pode se dar por lei complementar, de modo que "em hipótese alguma, o legislador ordinário, a pretexto de regulamentar as imunidades condicionadas, pode amesquinhar o direito de os contribuintes beneficiarem-se das imunidades contempladas na Carta Magna por meio da instituição indevida de outros deveres instrumentais, além dos enumerados no art. 14 do CTN". Cita doutrina.

Acrescenta que quanto à remuneração dos dirigentes, o pagamento é vedado somente nos casos em que não exerçam nenhuma atividade em prol da entidade, ou seja, a remuneração decorra simplesmente do fato de ocuparem determinado cargo de direção na entidade. Em outros termos, o art. 14 não veda a remuneração de dirigentes que efetivamente exerçam atividade laborativa na entidade.

Alega, ainda, que "as leis ordinárias invocadas para sustentar os autos de infração lançados invadem o espaço que o constituinte reservou para as leis complementares. E, por isso, o auto de infração é totalmente inválido, como amplamente demonstrado".

Por fim, requer que se torne nulo o auto de infração, em sua integralidade, bem como a produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

Inicialmente, anote-se que o recorrente alega se tratar de entidade beneficente de assistência social que, por preencher todos os requisitos constantes do art. 14 do CTN, faz jus ao beneficio da imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, "c" da CF, portanto, relativa a impostos. Dado que no presente processo administrativo discute-se multa por descumprimento de obrigação acessória cuja obrigação principal à qual está vinculada consiste numa **contribuição à seguridade social**, certamente por um lapso o recorrente, ao tratar do tema "imunidade", referiu-se ao art. 150, VI, "c" da CF, e não ao art. 195, § 7º da CF/88, que trata da

Documento nato-digital

imunidade relativa a contribuições à seguridade social. Portando, onde, em seu recurso, estiver escrito "art. 150, VI, "c", da CF", vou entender como "art. 195, § 7º" da CF".

Anote-se, também, que o recorrente não impugnou o fato, em si, que lhe foi imputado e que consistiria no descumprimento da obrigação instrumental que ensejou a aplicação da penalidade. Essa matéria, portanto, tornou-se incontroversa, insuscetível de discussão nesta esfera administrativa de julgamento, uma vez que alcançada pela preclusão.

Prosseguindo, o recorrente afirma que se trata de entidade beneficente de assistência social que, por preencher todos os requisitos do art. 14 do CTN, faz jus ao benefício da imunidade constitucional de contribuições à seguridade social prevista no art. 195, § 7º da CF/88. Alega que por se tratar de imunidade tributária, limitação constitucional ao poder de tributar, esse benefício somente pode ser regulamentado por lei complementar e, em hipótese alguma, por lei ordinária, de modo que o auto de infração é nulo, pois as leis ordinárias invocadas pela autoridade fiscal autuante para sustentá-lo invadem o espaço que o constituinte reservou para as leis complementares.

Pois bem.

Relata a autoridade fiscal no relatório do Auto de Infração, a fls. 29, que

> 1 - Iniciamos, em 23/06/2008, Auditoria Fiscal no Instituto do Coração Doutor Elias Antônio, com a emissão do Termo de Inicio de Ação Fiscal - TIAF, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - 07.2.01.00-2008-01019-6.
>
> 1.1 - No termo acima citado, solicitamos do Instituto, dentre outros documentos, a apresentação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP's.
>
> 2 - No decorrer da Ação Fiscal constatamos, através do exame procedido nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP's, que as mesmas foram apresentadas com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme anexo 1 (Folha de Pagamento fornecida pelo contribuinte, portanto, só anexada na via da RFB) e anexos 2, 3, 4 e 5 (produzidas pela Fiscalização, anexadas nas vias do Contribuinte e da RFB).
>
> 3 - A infração se caracteriza pelo descumprimento do Art. 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei n° 8.212/91, com a redação dada pela Lei n° 9.528/97, combinado com o art. 225, inciso IV e parágrafo 4°, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, ensejando a lavratura do presente Auto de Infração.

Conforme se verifica do relatório do Auto de Infração, acima reproduzido, as questões relativas ao contribuinte se tratar de entidade beneficente de assistência social ou não, de gozar de beneficio de imunidade constitucional de contribuições sociais ou não e o porquê, **sequer foram mencionadas ou questionadas pela autoridade fiscal autuante**. O contribuinte foi autuado como uma entidade que **não goza nem nunca gozou** do benefício de imunidade tributária e essa circunstância não foi sequer cogitada nem mencionada pelo recorrente à autoridade fiscal durante as diligências fiscalizatórias.

Portanto, não há a nulidade afirmada pelo recorrente, que decorreria do auto de infração se basear em lei ordinária e não em lei complementar, já que a alegada imunidade do recorrente (no caso, a ausência de imunidade do recorrente) não foi fundamento da autuação.

Com relação ao direito à imunidade afirmado pelo recorrente por cumprir todos os requisitos do art. 14 do CTN, anexa aos autos, juntamente com a impugnação, cópia de seu estatuto social consolidado com o da Fundação do Coração Dom Luiz Gozaga Peluso, datado de 29/04/06, do atestado de registro no CNAS da Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso

Documento nato-digital

e de Declarações de Utilidade Pública estadual e municipal de 17/01/03 e de 06/05/98, respectivamente, ambas também da Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso.

Observe-se que o recorrente se trata do **Instituto do Coração Dr. Elias Antônio, CNPJ de nº 04.131.52410001-72**, pessoa jurídica distinta da **Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso, inscrita no CNPJ sob o nº 02.513.754/0001-70**, a quem se referem os documentos em questão.

No entanto, a **Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso**, entidade civil de direito privado, foi instituída aos **25/03/1998** por meio da Escritura Pública com arquivamento em cartório de seu **Estatuto**, anexado aos autos a fls. 125 ss., que dispõe, em seus arts. 2º e 3º,

> Art. 2° - A Fundação tem sede e foro na Cidade de Cachoeiro de Itapemirim ES, na rua: Raulino de Oliveira n° 71- Centro, junto à Santa de Misericórdia de Cachoeiro de Itapemirim - Centro **e abriga o Instituto do Coração Doutor Elias Antônio."**
>
> Art. 3° - A Fundação tem por finalidade: I - A realização de procedimentos e atendimentos clínicos cirúrgicos de natureza cardiovascular que forem possíveis na conformidade da estrutura tecnológica e. qualificação da especialidade;
>
> (...).

Conforme consta da Ata de Reunião do Conselho Deliberativo da Fundação realizada aos **30/10/2000,** anexada aos **autos do processo nº 15586.001420/2008-11**, (AI-DEBCAD nº 37.177.695-3, lavrado na mesma ação fiscal, que já teve recurso voluntário julgado desfavoravelmente ao contribuinte por este Conselho aos 20/06/12), foram aprovadas alterações no Estatuto da Fundação "**no sentido de desagregar o Instituto do Coração**", quando, então, o Instituto foi inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ sob o nº 04.131.524/0001-72 (fls. 124 daqueles mesmos autos).

Ou seja, de acordo com as informações acima, extraídas da escritura pública de instituição da Fundação, que se encontra anexada nestes autos a fls. 123 ss., e dos aludidos documentos, anexados aos autos do PAF nº **15586.001420/2008-11,** a Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso abrigou o recorrente desde a data de sua constituição, aos 25/03/1998, até 30/10/2000, quanto o recorrente foi "desagregado" e inscrito no CNPJ, passando, a partir daí, a ter personalidade jurídica própria.

Veja-se que a separação da ambas as pessoas jurídicas em duas entidades distintas e independentes fica muito clara quando se observam os termos da mencionada ata, da qual consta, expressamente:

> (...)
>
> Em seguida, foi colocada em pauta a discussão acerca da necessidade de se efetuar (*sic*) mudanças no Estatuto da Fundação **no sentido de desagregar o Instituto do Coração instituindo-o como um "braço" da Fundação, ou seja, unidade de apoio executora dos serviços médicos da Fundação, com autonomia contábil, para maior viabilização da parte burocrática, facilitar a apuração do resultado do exercício, bem como permitir a expansão do Instituto, no que todos os membro concordaram**.
>
> (...) (Destaquei).

A esse respeito, o recorrente argumenta que em momento nenhum houve confusão em relação à sua personalidade jurídica e à da Fundação, pois o registro no Conselho Nacional de Assistência Social e a declaração de utilidade pública foram emitidos à época em que o Instituto integrava a Fundação. Entende que, portanto, abarcam tanto o Instituto como a

Documento nato-digital

Fundação. Acrescenta que o Instituto, mesmo depois de seu desmembramento, manteve intacto o mesmo objetivo da Fundação, pelo que conclui que uma vez reconhecida a situação do gozo da proteção constitucional, somente deve cessar de produzir efeitos uma vez que o reconhecimento venha a ser cassado porque a instituição deixou de satisfazer as condições fixadas em lei.

No que diz respeito aos documentos mencionados, o registro no Conselho Nacional de Assistência Social da Fundação data **18/02/2001** e os certificados de utilidade pública estadual e municipal, de **17/01/2003** e de **06/05/1998**, respectivamente. Portanto, apenas a emissão do certificado de utilidade pública municipal da Fundação é contemporânea à época em que a instituição abrigava o recorrente, o que, como já dito, ocorreu **de 25/03/1998 a 30/10/2000**.

Ademais, ainda que a obtenção dos certificados de entidade beneficente de assistência social pela Fundação fossem contemporâneos ao momento em que a entidade abrigava o recorrente, importa é que **no momento da ocorrência do fato gerador**, **ou seja, aos 09/09/2008**, o recorrente já se tratava de pessoa jurídica distinta e independente, situação que ostenta ainda hoje, pois em consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal na Rede Mundial de Computadores, é possível verificar que ambas as entidades possuem inscrição ativa no CNPJ.

Lembro, ainda, aqui, do entendimento manifestado pelo Min. Gilmar Ferreira Mendes no julgamento da ADI nº 4480 ao considerar não haver inconstitucionalidade no art. 30 da Lei nº 12101/09, que dispõe que "a isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida" (lembro que a Lei 12101/09, dentre outras coisas, revogou o controverso art. 55 da Lei nº 8212/91, que pretendeu regulamentar do art. 195, § 7º da CF/88).

Pois bem. No julgamento da ADI nº 4480, entendeu o Min. Gilmar Mendes que

> ...o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que **o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada**. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade. (Destaquei)

O precedente se aplica, à perfeição, ao presente caso concreto, pois, como demonstrado, a entidade que, em tese, faria jus ao benefício da imunidade constitucional de contribuições sociais assegurada pelo art. 195, § 7º da CF/88 é a **Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso,** não o recorrente, pessoa jurídica distinta e independente.

Assim, o recorrente não pode se beneficiar de eventual benefício de imunidade a que teria direito a Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso, se comprovados por essa entidade, efetivamente, o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Da multa aplicada

A infração que foi imputada ao recorrente e que se discute neste caso concreto diz respeito, como visto acima, ao fato de o contribuinte ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e está tipificada no art. 32, IVe § 5º da Lei nº 8212/91, na redação da Lei nº 9528/97, que dispõe o seguinte:

> Art. 32. A empresa é também obrigada a:
>
> (...)
>
> IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.(Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Documento nato-digital

> (...)
>
> § 5º **A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada**, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
>
> (...). (Destaquei)

Conforme consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, a fls. 21, no mesmo procedimento fiscalizatório que deu origem à presente autuação, também foram lavrados os autos de infração apontados na imagem abaixo:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	09/2008	09/2008	371776988	09/09/2008	75.293,40
AI	01/2004	12/2004	371776953	09/09/2008	197.579,88
AI	01/2004	12/2004	371776961	09/09/2008	4.760,75
AI	01/2004	12/2004	371776970	09/09/2008	50.547,39
AI	09/2008	09/2008	371776996	09/09/2008	1.254,89
AI	09/2008	09/2008	371777003	09/09/2008	1.254,89

A Secretaria da Receita Federal do Brasil se reserva o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que venham a ser consideradas devidas para o período fiscalizado, decorrente de fatos apurados posteriormente a esta data.

Dos autos de infração acima relacionados, têm por objeto a discussão de obrigações principais os seguintes:

a) AI DEBCAD nº 37.177.695-3, objeto do PAF nº 15586.001420/2008-11, julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto, apenas "para que se recalcule a multa de mora, com base no disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte...." (**acórdão de nº 2403.001.419**). Dessa decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, ao qual foi dado provimento pela 2ª Turma da CSRF "para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009" (**acórdão de nº 9202005917**);

b) AI DEBCAD nº 37.177.696-1, objeto do PAF nº 15586.001421/2008-57, cujo recurso voluntário foi julgado desfavoravelmente ao contribuinte nesta mesma oportunidade por este colegiado; e

c) AI DEBCAD nº 37.177.697-0, objeto do PAF nº 15586.001422/2008-00, também com recurso voluntário julgado nesta mesma oportunidade por este colegiado, ao qual foi negado provimento.

Considerando que infração que ora se analisa diz respeito ao contribuinte ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, naturalmente que ela depende do resultado do julgamento dos autos de infração de obrigação principal a que se vincula.

Nesse sentido, tendo em vista o resultado do julgamento dos processos administrativos acima mencionados e que, nos termos do dispositivo que tipifica a infração pelo descumprimento de obrigação instrumental que ora se analisa, acima reproduzido, a multa

Documento nato-digital

respectiva corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, o valor apurado naqueles autos deve refletir no cálculo da penalidade imposta.

Ademais, nos termos do que dispõe o art. 106, II, "c" do CTN, no momento do pagamento ou da execução do crédito tributário, deverá ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, conforme entendimento consolidado deste Consolidado, expresso no enunciado de súmula CARF nº 119:

> No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por **negar** provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

Documento nato-digital