



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

**Processo n°** 15586.001977/2010-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.062 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2012  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** FUNDAÇÃO MANOEL DOS PASSOS BARROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**ISENÇÃO - REQUERIMENTO**

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre o benefício legal. À época dos fatos geradores vigorava o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, que exigia que a isenção fosse requerida ao INSS ou RFB.

**MULTA MORATÓRIA**

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Paulo Roberto Lara dos Santos, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato.

CÓPIA

## Relatório

Trata o presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado em 21/12/2010 e cientificado ao sujeito passivo em 23/12/2010, de contribuições previdenciárias patronais e também às relativas aos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados apuradas através das folhas de pagamento, informações prestadas em GFIP e lançamentos contábeis efetuados pela autuada, no período de 01/2006 a 12/2007. Refere-se, ainda, o lançamento às contribuições patronais incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais e a diferenças de acréscimos legais em recolhimentos efetuados fora do prazo.

O relatório fiscal de fls. 209/213, diz que a autuada considerava-se isenta da contribuição previdenciária patronal, informando tal situação em GFIP, mas que apesar de possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, não possuía o ato declaratório de isenção emitido pelo INSS, SRP - Secretaria da Receita Previdenciária ou SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil, tampouco havia formulado o pedido para tanto. Aduz o relatório, que a entidade nunca possuiu a isenção patronal das contribuições previdenciárias.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 417/429, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em apertada síntese:

- a) a inconstitucionalidade do artigo 55, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.212/91;
- b) que o CARF já se manifestou aceitando a imunidade para entidades filantrópicas;
- c) que está adequada aos preceitos do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91, que a exigência do requerimento de isenção fere a Constituição;
- d) que está isenta do pagamento relativo às contribuições que financiam os riscos ambientais do trabalho;
- e) que a cobrança dos acréscimos legais decorrentes de pagamento efetuados em atraso, é indevida, pois a recorrente é imune às contribuições previdenciárias;
- f) que deve ser aplicada retroativamente a Lei n.º 12.101/2009, juntamente com o artigo 3º, parágrafo 5º, da Lei n.º 11.457/2007, por ser mais benéfica ao contribuinte;
- g) que a multa aplicada é descabida, pois estava adequado aos princípios do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91.

Requer o reconhecimento da imunidade da Fundação Manoel dos Passos Barros com relação às contribuições sociais e a anulação do auto de infração e dos créditos tributários dele decorrentes.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

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

O crédito previdenciário refere-se às contribuições patronais incidentes sobre a remuneração auferida pelos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviço à recorrente nas competências de 01/2006 a 12/2007.

A recorrente não se manifesta sobre as bases de cálculo apuradas, presumindo-se portanto, como válidas, não sendo necessário tecer outras considerações em respeito ao disposto pelo artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

A questão trazida aos autos na peça recursal restringe-se à inconformidade da recorrente quanto ao seu não enquadramento como entidade isenta, já que possuía o CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o que por si só seria motivo para ser considerada isenta do recolhimento das contribuições previdenciárias.

Entretanto, no que se refere às arguições da recorrente, devemos considerar que uma entidade pode, efetivamente, ser filantrópica, mas isto não pressupõe que seja isenta das contribuições previdenciárias. A isenção era um benefício regulado, à época dos fatos geradores, pela Lei n.º 8.212/91, no seu artigo 55 e pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, nos artigos 206 em diante, sendo concedida pelo INSS àquelas entidades que cumprirem os requisitos formais e operacionais descritos na legislação e a solicitarem ao INSS/SRP/SRFB.

Assim, é de se salientar que os requisitos a serem cumpridos para o gozo do benefício legal eram aqueles especificados no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, não bastando que a entidade possuísse o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. De posse dos documentos formais e estando adequada aos demais requisitos operacionais, a entidade deveria **requerer** a isenção patronal das contribuições previdenciárias ao INSS (art. 55, § 1º da Lei n.º 8.212/91). A isenção, uma vez concedida, retroagia à data do protocolo do pedido (art. 208, §2º, do RPS).

No caso em tela, os documentos acostados no processo não permitem vislumbrar que a entidade era isenta da cota patronal das contribuições previdenciárias no período notificado. Ademais, a própria autuada admite que não requereu a isenção patronal, pois considerava desnecessário o procedimento.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, **ressalta-se que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua**

competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Poder Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

Faço referência ao professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, que assim concluiu:

*“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”*

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF se auto-impôs regra proibitiva nesse sentido:

***Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (que aprovou o Regimento Interno do CARF):***

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

***SÚMULAS CONSOLIDADAS CARF PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010)***

***Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.***

Portanto, não vejo como afastar a aplicação do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, eis que vigente a norma legal que estabeleceu critérios para que as entidades beneficentes de assistência social pudessem obter a isenção patronal previdenciária.

O parágrafo 6º do art. 150 da Constituição Federal estabelece que:

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

Assim, a isenção, conforme atesta o texto constitucional, só pode ser concedida mediante lei específica, no caso a vigente, Lei n.º 8.212/91, que no seu artigo 55 estabelecia as exigências necessárias a serem cumpridas, cumulativamente, para que a entidade obtivesse a isenção das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23, da mesma lei. Nos incisos I e II, do citado artigo 55, constam os requisitos formais, quais sejam : que a entidade seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal e que seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. De posse dos elementos necessários a **entidade deveria requerer a isenção** ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, de acordo com o preceito contido no parágrafo 1º, do citado artigo 55, da Lei n.º 8.212/91.

Além disso, o entendimento de que a lei a que se refere a parte final do § 7º, do art. 195 da Constituição Federal que tem por objetivo definir os requisitos para benefício da imunidade, pode ser perfeitamente a Lei 8.212/91

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

(...)

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

Também não procede o argumento de que a Lei nº 12.101/2009, garante automaticamente o direito à imunidade. Tal lei tem aplicação após sua entrada em vigor em 27/11/2009. Para o período anterior, havia a necessidade de observância da legislação de regência, conforme a época da ocorrência dos fatos geradores, de acordo com o artigo 144, do Código Tributário Nacional:

*Art. 144. 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.*

Da mesma forma, é inócua a alegação de que deve ser adotado o disposto pelo artigo 106, do Código Tributário Nacional, porque o processo em questão não se subsume aos preceitos nele contidos:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

A título ilustrativo sobre o assunto, é de se notar que de acordo com a incumbência e a competência asseguradas pelos artigos 55 da Lei n.º 8.212/91 e 206, parágrafos 7º e 8º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, ao Instituto Nacional do Seguro Social cabia, à época dos fatos geradores, à verificação do cumprimento, por parte da entidade beneficente, de todos os requisitos essenciais à fruição do benefício legal da isenção previdenciária patronal, podendo o INSS/DRP/RFB cancelar a isenção da pessoa jurídica de direito privado que não cumprisse com as exigências legais, a partir da data que deixasse de atendê-las, conforme redação do artigo 55, parágrafo 4º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 206, parágrafo 8º do RPS

Mesmo que a entidade possuísse certificado de entidade beneficente em vigor, o Instituto podia cassar a isenção, tendo em vista que tal certificado é apenas um dos requisitos estabelecidos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, para a concessão e a manutenção do benefício legal. O citado dispositivo trazia condições cumulativas, de forma que se a entidade descumprisse uma delas, não faria jus à isenção. Ademais, como já exposto, a legislação exigia que a isenção fosse requerida, o que não foi efetuado pela entidade autuada.

Os auditores fiscais do INSS/SRP/RFB, revestidos da competência legal que lhes é conferida, buscam averiguar o correto cumprimento do regramento existente, já que a Seguridade Social deve ser financiada por toda a sociedade, conforme preceito constitucional e a onerosidade deve recair uniformemente sobre os contribuintes, não sendo justo que algumas entidades usufruam benefícios legais sem a contraprestação dos serviços devidos. Os requisitos legais trazidos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, devem ser cumulativamente obedecidos pela entidade filantrópica para poder usufruir da isenção patronal das contribuições previdenciárias e a fiscalização do INSS deve, porque a lei não lhe dá discricionariedade, verificar o fiel cumprimento dos mesmos, justamente auditando as empresas para verificar se os dados informados anualmente em seus Relatórios de Atividades, expressam a realidade de cada uma. Seria ingênuo pensar que os auditores deveriam aceitar os dados impostos pela entidade, não podendo dos mesmos duvidar nem buscar a sua comprovação.

Ressalte-se que o dever de fiscalizar a atuação das entidades de interesse social deve ser prioridade, não só porque os entes tributantes deixam de arrecadar dividendos, em razão das imunidades e isenções concedidas, mas, sobretudo, porque as referidas pessoas jurídicas atuam com políticas públicas e demandas sociais que se refletem, diretamente, na vida de pessoas, do povo, um dos componentes fundamentais à autonomia do Estado. Quanto mais significativos são os índices que revelam as diferenças sociais de um povo, maior a fragilidade da respectiva nação.

Resta pacificado que as entidades beneficentes de assistência social se obrigam à gratuidade, além da observância de outros requisitos que venham a assegurar que a entidade beneficiária faz jus ao não-pagamento das contribuições para a seguridade social, justamente porque desempenha papel para cujo custeio destina-se o tributo.

A fundamentação ética para a obtenção da isenção das contribuições devidas pela empresa à seguridade social é a certeza de que estas prestarão, no mínimo, senão mais e melhor, a assistência social que presta o Estado com o mesmo recurso financeiro. Em contrapartida, não haveria qualquer sentido uma instituição que não presta nenhum serviço gratuito, ou que o mesmo seja tão ínfimo frente à grandeza de seu empreendimento, não contribuindo em nada com a seguridade social, venha a deixar de pagar contribuições sociais impostas a toda sociedade.

A entidade beneficente de assistência social é aquela que atua de maneira substitutiva ao Estado e por isso contribui em espécie para o pacto social traçado pela Constituição Federal nos seus artigos 194 e 195. Desta feita, fica desonerada das contribuições sociais porque sua atuação benemerente resguarda o mínimo existencial a ser garantido pela seguridade social, o que o faz substitutivamente. Já, as demais entidades detêm apenas a imunidade de impostos, contida no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, em respeito ao preceito constitucional referente ao custeio da seguridade social.

Na ação fiscal efetuada, a auditoria comprovou que embora a entidade possuísse um dos requisitos formais elencados no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, ou seja, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, não buscou comprovar o cumprimento dos demais requisitos formais e operacionais, tampouco solicitou a isenção patronal das contribuições previdenciárias.

Pelo exposto, não há reparos a fazer no lançamento efetuado, já que a recorrente não possuía a isenção patronal e o crédito, ora lançado, refere-se a estas contribuições.

No que se refere às contribuições destinadas ao financiamento dos riscos ambientais do trabalho, devem seguir o mesmo raciocínio exposto, pois não sendo a entidade isenta, estava obrigada ao seu recolhimento, por força do disposto no artigo 22, inciso II da Lei n.º 8212/91:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei n.º 9.732, de 11/12/98)*

*a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Quanto aos acréscimos legais, é totalmente improcedente a alegação da recorrente, quanto a sua posição de isenta das contribuições, pois ainda que tal fato fosse verdadeiro, a obrigatoriedade do recolhimento dos acréscimos legais persistiria, eis que referem-se a valores já recolhidos através de guias de recolhimento, só que fora do prazo estabelecido pela lei e sem os devidos acréscimos legais, também dispostos pela legislação. Ou seja, qualquer contribuinte que recolha as contribuições previdenciárias fora do prazo legal, sujeita-se ao recolhimento dos consentâneos acréscimos legais.

As contribuições arrecadadas para as terceiras entidade não fazem parte desta autuação, motivo pelo qual deixo de me manifestar sobre o assunto

Quanto à multa, tenho o entendimento que à luz da legislação vigente, devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n° 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)*

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n° 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n° 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n° 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter

declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, para a aplicação da multa há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi, Relatora