



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720049/2013-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.287 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente IRMANDADE DO HOSPITAL SÃO JOSÉ - SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE SÃO VICENTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO PERPÉTUO. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

Não há direito adquirido à isenção sob forma perpétua.

Para manutenção do benefício fiscal a entidade deve se amoldar aos novos requisitos da legislação superveniente.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO.

A apresentação da GFIP com omissão ou incorreção de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias constitui infração à legislação, ficando o sujeito passivo sujeito à multa previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Tendo as questões relacionadas à incidência tributária sido decididas no lançamento da obrigação principal, o Auto de Infração aplicado por ter a empresa apresentado a GFIP com omissão ou incorreção de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias segue a mesma sorte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de

Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais previdenciárias apuradas em virtude de não retenção/recolhimento de contribuições devidas por contribuintes individuais; de desconconsideração de entidade que se declarou como imune do recolhimento das contribuições devidas pela empresa e das contribuições devidas por lei a terceiros; e lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória por apresentação da GFIP com omissão ou incorreção de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 68).

Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 3068 e ss):

... foram lavrados os seguintes autos de infração:

37.385.044-1 - Lançamento das contribuições previstas nos incisos I a III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais no período de janeiro a dezembro de 2008, inclusive a título de 13º salário;

37.385.045-0 - Lançamento das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, com base no art. 21 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre as importâncias correspondentes às remunerações por eles recebidas no período de janeiro a dezembro de 2008.

37.385.046-8 - Lançamento das contribuições destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados no período de janeiro a dezembro de 2008, inclusive a título de 13º salário.

37.385.047-6 - Lançamento da multa por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Ainda nos termos do mencionado relatório:

1º) Em consulta aos sistemas informatizados institucionais, constatou-se que a autuada preencheu o campo “FPAS” de suas GFIP - GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA E INFORMAÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL com o código “639” – o que suprime a cobrança das contribuições previdenciárias PATRONAIS e para TERCEIROS –, sem, entretanto, comprovar que obteve o deferimento, pela Previdência Social, de isenção quanto a tais prestações durante o período de 01/2008 a 12/2009, inclusive o 13º Salário;

2º) Embora a empresa possua o Título de Utilidade Pública Federal, ela não possui nem CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO - CND e nem CPD-EN - CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS NEGATIVOS, tanto quanto à parte previdenciária quanto à parte fazendária, para todo o período, portanto ela não possui o CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL e, por conseguinte, não pode gozar da isenção de contribuições para a seguridade social;

3º) Desta forma, foram lançadas em Autos de Infração distintos as contribuições relativas à parte patronal, à contribuição dos segurados e às contribuições destinadas às entidades denominadas “terceiros”, bem como a multa por descumprimento da obrigação acessória de apresentação da GFIP sem omissões/incorreções, conforme segue:

...

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com os lançamentos, a empresa impugnou-os por meio do expediente anexado às fls. 2999 a 3001, em que postula a nulidade dos autos de infração mediante as seguintes ações, em síntese:

QUANTO AOS TRABALHADORES NÃO INCLUÍDOS EM GFIP

A fiscalização não perquiriu acerca dos requisitos configuradores do vínculo empregatício, mas, tão somente, levou em conta os lançamentos de pagamentos de reembolsos de despesas, pagamentos esses realizados em conformidade com a Lei que dispõe sobre o trabalho voluntário.

QUANTO À ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS

1º) O fato de a impugnante não ter apresentado o CEBAS não afasta o direito líquido e certo de sua imunidade, questão essa que o Poder Judiciário vem decidindo favoravelmente à impugnante;

2º) A impugnante obteve a expedição do referido certificado em 17/12/1973, bem como foi reconhecida de Utilidade Pública Federal através do Decreto nº 67.340 de 23/9/1970, requisitos que preenchem as exigências para a manutenção de sua condição de entidade filantrópica nos termos do disposto no parágrafo segundo do art. 1º do Decreto Lei nº 1.572 de 1/9/1977, c/c Lei nº 3.577/59;

3º) Além disso, as decisões do E. TRF da Terceira Região, acostadas à defesa, confirmam o direito adquirido da impugnante à isenção da cota patronal.

A DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO/IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE FORMA CUMULATIVA. NÃO OCORRÊNCIA. DIREITO NÃO RECONHECIDO.

1. Na trilha da jurisprudência atualmente pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, inexistente direito adquirido a regime jurídico-fiscal, incluído o atinente à isenção/imunidade quanto às contribuições previdenciárias das entidades beneficentes de assistência social.

2. No período de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não faz jus à isenção/imunidade em relação às aludidas contribuições a entidade que não cumpre, de forma cumulativa, todos os requisitos estabelecidos no art. 55 do referido normativo federal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÃO EM GFIP. CÓDIGO FPAS INCORRETO. INFRAÇÃO. MULTA.

Configura descumprimento da obrigação de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias a informação, naquela guia, do código FPAS 639, quando a entidade não faz jus à isenção/imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/05/2013

Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTO DE INFRAÇÃO (CFL 68). OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Constitui infração ao artigo 32, IV da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, com a redação da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, a apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com informações omissas.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB-nº 14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 17/2/2014 (fl. 3087), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 19/3/2014 (fls. 3090 e seguintes), por meio do qual submete à apreciação deste Conselho apenas a alegação de que teria direito adquirido à isenção, enquanto preencher os requisitos constantes da legislação à época de sua obtenção. O fato do titular não ter exercido o direito que lhe pertence quando da entrada de uma lei nova, não configura motivo para que esta venha prejudicar o que de direito já é seu. Quem tem o direito não é obrigado a exercitá-lo, só o faz quando quiser. A aquisição do direito não pressupõe seu exercício. A possibilidade do exercício do direito subjetivo foi adquirida na superveniência da lei velha, tomando-se direito adquirido quando a lei nova vier alterar as bases normativas sob as quais foi constituído.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Discute-se no presente lançamento:

- AI nº 37.385.044-1 - contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço;

- AI nº 37.385.045-0 - contribuições de que trata o art. 21 da Lei nº 8.212/91, que deveriam ter sido descontadas dos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre as remunerações contabilizadas nas contas “41102001 - PESSOAS FÍSICAS” e “41101005 - HONORÁRIOS MÉDICOS” do Livro Razão do ano de 2008.

- AI nº 37.385.046-8 - contribuições de terceiros (SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a serviço da autuada.

- AI nº 37.385.047-6 - multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91, pois, na GFIP da competência 07/2008, a empresa declarou erroneamente o código FPAS “639”, que é próprio das entidades beneficentes, sendo que com isso só é cobrada a parte relativa aos segurados e não é cobrada a parte patronal relativa a cada um dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais, e neste caso, ainda constavam contribuintes individuais relacionados no Livro Razão, que não estavam na GFIP.

Conforme consta do Relatório Fiscal, embora se declare como Entidade Beneficente de Assistência Social (FPAS 639), e portanto isenta das contribuições lançadas, a autuada não comprovou ser beneficiária de tal isenção, uma vez que não possuía, a época dos fatos, Certidão Negativa ou Positiva com efeitos de Negativa no período do lançamento, além de

não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) válido para o período; ademais, não requereu a isenção conforme determinava o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e não vinha descontando contribuições devidas pelos contribuintes individuais, as quais, independente da isenção, era obrigada a descontar e recolher.

No recurso se limita a afirmar que teria direito adquirido à isenção. Considerando que tal matéria já foi amplamente analisada pelo julgador de piso, por concordar com seus fundamentos, adoto-os como razões de decidir, transcrevendo-o em parte:

E é igualmente estreme de controvérsia que a autuada não fez prova, assim no curso da auditoria fiscal como por meio da impugnação sob análise, de que atende a todos esses requisitos da lei de 1991, até porque o seu entendimento é no sentido de que possui direito adquirido a não se submeter a exigências outras que não a de ser possuidora dos certificados anexados aos presentes autos, face ao assim prescrito no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977:

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - IAPAS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-Lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

Entretanto, ainda que esta 16ª Turma acolhesse a tese do direito adquirido, aqui suscitada pela defesa – hipótese que admitimos apenas pela oportunidade da argumentação –, não poderia ela reconhecer a improcedência dos autos de infração impugnados, como explicitado a seguir.

Sem dúvida alguma, ao lado do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, o direito adquirido possui status de direito fundamental, como se depreende do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal, in verbis:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Todavia, não podemos deixar de considerar que o próprio Texto Supremo assinala que a isenção/imunidade referida no § 7º de seu art. 195 será garantida apenas às entidades beneficentes de assistência social “que atendam às exigências estabelecidas em lei”, o que, naturalmente, impõe a atuação da administração fazendária no sentido de verificar se tais exigências foram ou não foram atendidas e, conforme o caso, reconhecer ou não reconhecer o direito à desoneração em comento.

Em se tratando de contribuições à seguridade social, essa atuação administrativa encontrava-se prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nestes termos:

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

Nesse parágrafo se constata que, a um só tempo, a lei acolhe as duas normas constitucionais há pouco enunciadas, ou seja, ao ressaltar o direito adquirido ela cumpre o mandamento contido no inciso XXXVI do art. 5º, enquanto ao estabelecer que a isenção seja requerida, concede ao órgão fiscalizador a oportunidade de verificar se restou cumprida a condição posta in fine do § 7º do art. 195.

Por conseguinte, ainda que a IRMANDADE DO HOSPITAL SÃO JOSÉ - SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE SÃO VICENTE fosse realmente possuidora do direito adquirido a que alude na peça de fls. 2.999 a 3.001, fazia-se necessário que isto fosse

reconhecido pela previdência social via o procedimento referido no § 1º há pouco reproduzido e melhor explicitado no art. 208 do RPS, a saber:

...

Veja-se, inclusive, que o direito à fruição do benefício a que alude o caput do art. 55 da Lei nº 8.212/91 não se adquiria com a simples apresentação do pedido em comento, mas sim, como não poderia deixar de ser, com o respectivo deferimento, documentado por meio de “ATO DECLARATÓRIO”.

Desta forma, não tendo a autuada submetido o seu alegado direito adquirido ao crivo do órgão competente para reconhecê-lo, descabe admitir-se, nesta seara, a sua isenção/imunidade relativamente às contribuições lançadas pela fiscalização.

...

Com efeito, inicialmente, a Primeira Seção desse Tribunal Superior entendia que a entidade reconhecida como de caráter filantrópico antes da publicação do Decreto-lei 1.572/1977 possuía direito adquirido à manutenção e renovação do certificado. Assim, a Administração Pública não poderia, com base no Decreto nº 752/1993 (atual n. 2.536/1938), impor novos requisitos para a obtenção do CEBAS – CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, pois estaria extrapolando de forma irregular os requisitos anteriormente estabelecidos pela legislação ordinária.

Tal entendimento foi, entretanto, modificado no julgamento do MS 11.394-DF, sendo relator o ministro Luiz Fux. Ali, ao reformular a jurisprudência anterior, a Primeira Seção definiu que não há direito adquirido a regime tributário, ainda que a entidade tenha sido reconhecida como de caráter filantrópico na forma do Decreto-lei nº 1.572/1977. Inclusive, foi ressalvada, na ocasião, a possibilidade de legislação superveniente estabelecer novos requisitos para o gozo do benefício fiscal.

O novo entendimento do STJ encontra-se expresso em sua súmula nº 352 e nas decisões que vêm proferindo a partir dela, como, por exemplo, a relativa ao AgRg no AREsp 130101/MG. Confira-se

Súmula 352

“A obtenção ou a renovação do CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.”

AgRg no AREsp 130101/MG

“PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE FILANTRÓPICA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. CEBAS. DIREITO ADQUIRIDO. INEXISTÊNCIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 352/STJ. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

1. A jurisprudência do STJ está sedimentada no sentido de que não há direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, conforme o art. 195, § 7º, da Constituição, tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação superveniente, in casu, o Decreto 2.536/1998. Incidência da Súmula 352/STJ. 2. Agrafo Regimental não provido.”

Por mais esta razão, insistimos em que situação jurídica diversa da articulada no processo nº 93.03.100071-4 é a de que cuidam os autos de infração sob análise, que versam sobre contribuições cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro e dezembro de 2008, não se podendo, ipso facto, acolher a tese do direito adquirido, aqui abraçada pela impugnante

A propósito, embora a entidade ora reclamante nada tenha dito a respeito em sua impugnação, devemos reconhecer que, em 10/11/2008, restou publicada no Diário Oficial da União a Medida Provisória nº 446, que passou a regular a questão da certificação de entidades beneficentes e de assistência social, bem assim, a fruição do

direito à isenção em relação às contribuições a cargo da empresa. Tal MP assim dispôs, in verbis:

...

Destarte, sob o amparo da nova lei relativa às entidades beneficentes, não se exige mais que a pessoa jurídica detentora de todos os requisitos elencados nos incisos I a VIII do artigo 29 formule requerimento de reconhecimento de isenção das contribuições patronais para que frua de tal direito.

Hoje, portanto, resta pacífico que não se pode condicionar a fruição do direito à isenção das contribuições patronais à expedição de Ato Declaratório por qualquer órgão que seja, bastando o processo de certificação, bem assim o preenchimento cumulativo dos requisitos previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

...

... devemos lembrar que a atual desnecessidade de obtenção de ATO DECLARATÓRIO não exige a entidade de comprovar, ao menos, a certificação assim referida naqueles diplomas:

...

Ora, a nós parece evidente que o certificado anexado à fl. 3.043 não desfruta de aptidão para o reconhecimento do pretendo direito da impugnante de não se submeter às contribuições exigidas por meio dos Autos de Infração nº 37.385.044-1 e 37.385.046-8, vez que se trata de documento expedido há mais de quarenta anos e por órgão não mais competente para fazê-lo em relação às entidades que atuam na área da saúde.

Em realidade, a Lei nº 8.212/91, em sua redação original – ou seja, a publicada no Diário Oficial da União em 25/7/1991 –, já deixava claro que o CEBAS não tinha prazo de validade indeterminado, como se depreende do texto a seguir reproduzido:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...) II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos; (grifamos)

A obrigatoriedade de renovação (ou revalidação) periódica desse Certificado foi acolhida assim na MP 446/2008 como na Lei nº 12.101/2009, como facilmente se constata pela leitura dos respectivos artigos há pouco transcritos, o que, associado à derrocada da tese do direito adquirido, permite concluir que nem mesmo no período de vigência desses dois normativos a autuada faz jus à isenção/imunidade em relação às contribuições previdenciárias patronais.

...

Destarte, a conclusão que se impõe a esta 16ª Turma de Julgamento é no sentido de que a IRMANDADE DO HOSPITAL SÃO JOSÉ - SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE SÃO VICENTE não demonstrou, assim no curso do procedimento fiscal como na impugnação sob análise, que faz jus à desoneração postulada às fls. 2.999 a 3.001, eis que não comprovou que no ano de 2008 atendia a todos os requisitos ali estabelecidos no ainda então vigente art. 55 da Lei nº 8.212/91, inclusive o de possuir o ATO DECLARATÓRIO a que alude o § 1º do referido artigo.

Assim, no período de 1/9/1977, data da publicação do Decreto-Lei nº 1.572/77, até a publicação da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, tinham direito à isenção de contribuições previdenciárias a cargo da empresa as entidades que gozassem da isenção concedida com base na Lei nº 3.577, de 1959, e que continuasse a usufruir desse direito após a vigência do Decreto Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, sendo que as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos diretores não percebiam remuneração e que estavam em gozo de isenção continuariam com esse direito, desde que:

a - tivessem sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação do Decreto Lei 1.572/77;

b – fossem portadoras de certificado de entidades de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado;

c – estivessem isentas daquela contribuição.

Entretanto, a partir da Lei 8.212/1991, a entidade poderia pleitear junto ao INSS a isenção da quota patronal, desde que possuísse os requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/1991, e, nesse contexto, a Constituição Federal de 1988, no art. 193, que estabeleceu que “§ 7º - São isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, de forma que se infere que a isenção conferida às entidades beneficentes de assistência social vincula-se ao atendimento de pressupostos estabelecidos em lei.

Assim, na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por força do § 1º, a isenção deveria ser solicitada ao INSS (à época, à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP), ocasião em que o solicitante deveria demonstrar que satisfazia a todos os requisitos estabelecidos nos incisos I a V do mesmo dispositivo legal; concluindo a SRP que a entidade cumpria todos os requisitos para o gozo da isenção, emitia ato declaratório por meio do qual concedia a isenção. Nota-se que o gozo da isenção não era automático: somente com a emissão do ato declaratório é que a entidade passava a ser considerada isenta das contribuições patronais, não havendo que se falar em direito adquirido; mesmo na competência 12/2008, no qual vigia a MP 446, somente a entidade certificada fazia jus à isenção, conforme assentado em seu art. 28:

Art. 28. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

...

Ou seja, na vigência dessa MP 446 não existia mais a obrigação prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a entidade poderia gozar da isenção a contar da data de sua certificação pelo Ministério da área de atuação correspondente, desde que atendidos os requisitos estabelecidos na legislação, sem a necessidade de requerer o benefício ao Fisco, desde que certificada pelo competente Ministério.

Tal exigência é matéria já amplamente debatida nesta Turma, em situações análogas, oportunidades nas quais me posicionei acompanhando o entendimento exarado, por exemplo, no voto vencedor do Acórdão n.º 2202-008.126, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, o qual reproduzo e adoto seus fundamentos como minhas razões de decidir:

Consoante relatado, a contribuinte foi autuada por não ter cumprido o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (grifei)

Esse era o preceito legal em questão vigente à época dos fatos narrados, regra cuja aplicação pode ser afastada, no âmbito deste Colegiado administrativo, apenas nas hipóteses constantes do art. 62 do Anexo II da Portaria MF 343/15 (RICARF).

A respeito da matéria, manifestou-se o STF em sede de repercussão geral, no RE 566.622/RS, em julgamento conjunto com as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs. Ainda que o relator originário do RE, o Ministro Marco Aurélio, tivesse óbices mais amplos à constitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/91, não foi o entendimento que predominou naquele tribunal, após o dissenso do Ministro Teori Zavascki, na linha do qual foi exarado o voto vencedor da lavra da Ministra Rosa Weber no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, em acórdão cuja ementa teve o seguinte teor (j. 18/12/2019):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (grifei)

Analisando a norma legal em relevo, verifica-se o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não versa propriamente sobre o modo de funcionamento das entidades. Transcreva-se, por oportuno e de maneira ilustrativa, o inciso III desse artigo:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

A respeito desse inciso, por exemplo, poderia se compreender tratar-se de norma voltada à própria atuação/funcionamento da entidade, para que seja caracterizada como sendo beneficente de assistência social, de modo a fazer jus ao benefício em relevo.

Já o § 1º do art. 55, mais acima reproduzido, é nitidamente norma de cariz diverso, estabelecendo procedimento para que aquela entidade que não tenha direito adquirido ao regime isentivo, formule pedido ao INSS com vista a ser reconhecida como beneficente. Dessa maneira, poderia o Estado brasileiro, mediante o exame de tal requerimento pela autarquia previdenciária, fiscalizar e controlar a entidade, e verificar se ela efetivamente fazia jus ao gozo da imunidade pleiteada.

Como é cediço, o texto constitucional requer, para que a entidade seja considerada imune, que ela realize atividades que se coadunem com os objetivos insculpidos no art. 203 da CF.

Tem-se, portanto, norma voltada precipuamente à fiscalização e controle das entidades, aspectos relativamente aos quais, conforme trecho mais acima grifado da ementa dos Embargos de Declaração, o STF consolidou expressamente sua compreensão como sendo perfeitamente passíveis de serem veiculados por lei ordinária.

Noutro giro, a laboriosa declaração de voto envereda por senda um tanto distinta, na qual a tese defendida, s.m.j., parece ser a de que, ainda que a lei ordinária possa versar sobre certificação, fiscalização e controle administrativo, conforme assentado pelo STF, não poderia fonte normativa de tal hierarquia, de acordo com o decidido no RE 566.622, limitar o exercício do direito à imunidade das entidades.

Tal linha de raciocínio deve ser respeitada, mas abordada com a devida cautela. Colha-se, por oportuno, excerto do voto do Ministro Teori Zavascki, constante do multicitado RE, no qual bem enfrenta o tema:

(...). Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.

(...)

Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária. Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizada como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.

Perde sentido, nessa perspectiva, a construção teórica até aqui cultivada pelo Tribunal, (...).

(...)

Daí a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias. É o que se passará a propor.

Em outros termos, o Ministro alertou que toda norma de constituição e funcionamento, pode repercutir na fruição da imunidade. Já no tocante às normas de procedimento, que viabilizam a fiscalização das entidades, cabem elas serem regradas via lei ordinária. Esse foi o entendimento encaminhado pelo D. Ministro, o qual foi adotado claramente no julgamento dos ED no RE 566.622/RS, segundo o qual as normas de fiscalização e controle atuam, a priori, em esfera diversa das normas de funcionamento, podendo ser, efetivamente, implementadas por lei ordinária.

Então, para que se possa conceber que determinada disposição do art. 55 da Lei 8.212/91 está a extrapolar os termos daquele julgado – que não examinou, em separado, cada um dos incisos e parágrafos desse – deve ser ponderado se a disposição analisada, à luz do caso concreto, se traduziu em empecilho insuperável ou desproporcional ao direito à imunidade.

...

Quanto à afirmação de que “a administração tributária tem o deferimento do ato como de efeito constitutivo”, observe-se que o que está sob exame na presente lide não é a conferência de efeitos constitutivos ou declaratórios a deferimento de pedido para reconhecimento de isenção, mas sim a necessidade de realizar o pedido em si. Mister

destacar, nesse sentido, que no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não há absolutamente nenhuma alusão quanto aos possíveis efeitos no tempo seja do deferimento, seja do indeferimento do pedido feito ao INSS, o que foi regrado por diplomas diversos, tais como as Instruções Normativas expedidas pela autarquia.

Por conseguinte, se alguma mácula há, sob esse viés, afligiria ela tais regulamentos, e não o dispositivo legal que lhes deu suporte e lhes é hierarquicamente superior, já que esse não tratou do tema em específico, tão somente previu a necessidade de ser realizado pedido ao INSS.

... no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Na sua redação, conforme já pisado e repisado ao longo deste voto, impõe-se apenas a necessidade de efetuar pedido de requerimento ao INSS, com vistas, logicamente, a possibilitar que esse instituto verificasse a documentação e concluísse acerca da existência ou não dos requisitos legais para o gozo da imunidade.

Não houve estabelecimento de termo inicial retroativo do direito à imunidade da data do protocolo do pedido, mas, ao contrário, prazo imposto à administração para o exame daquele, em benefício do administrado.

Reitere-se, não há confundir o possível entendimento pela incompatibilidade de regramentos infralegais exarados pela autarquia previdenciária frente ao texto constitucional, com a aferição da constitucionalidade do regramento legal estabelecido no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, este perfeitamente harmônico com a Constituição Federal, à luz do decidido pelo STF no RE 566.622.

Diante disso, nada a prover em relação à alegação de direito adquirido.

Da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68

Quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta correlacionada à obrigação principal, cujos lançamentos foram mantidos integralmente, não há dúvidas que a contribuinte incorreu na infração objeto do lançamento ora discutido, de forma que correta a aplicação da multa.

Deve-se atentar, porém, quando da execução do presente acórdão, que a penalidade que se discute no presente processo estava antes prevista no § 5º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo que revogado pela Lei nº 11.941, de 2009, sendo que esta mesma lei acrescentou à Lei nº 8.212, de 1991, o art. 32-A, que trata de nova penalidade quando da constatação da mesma infração que se discute. Trata-se assim de multa aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve ser comparada com aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja,

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

Assim, para fins de aplicação da retroatividade benigna, a multa aplicada deve ser comparada com aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva