



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18108.000958/2007-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.548 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2021
Recorrente CENTRO ACADÊMICO XI DE AGOSTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2007

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I DO CTN. ENUNCIADO DE SÚMULA CARF Nº 148.

Sujeitam-se ao regime do art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações instrumentais, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, circunstância que afasta a incidência do preceito estampado no § 4º do art. 150 do CTN.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias instrumentais relativas às Contribuições à Seguridade Social é de cinco anos, regido pelo art. 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou que esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, a teor do que dispõe o enunciado de súmula CARF de nº 148, de teor vinculante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para que seja aplicada a multa mais benéfica, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 8/12/09. Vencidos os Gregório Rechmann Junior e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente). Ausente o conselheiro Marcio Augusto Sekeff Sallem, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.548 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 18108.000958/2007-42

Relatório

Por bem descrever os fatos até o julgamento em primeira instância, adoto o seguinte trecho do relatório da decisão recorrida, abaixo reproduzido:

1. Trata-se de Auto de Infração (Debcad n.º 37.010.169-3) lavrado em 17/10/2007 em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §6º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 284, III do Decreto 3.048/99, uma vez que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 21/23), a empresa apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, mediante declaração incorreto do FPAS 639 (filantropia) quando o correto seria o FPAS 566, tal fato ocasionou o preenchimento incorreto dos seguintes campos:

1.1. 01/99 a 02/07 informou incorretamente o código do FPAS n.º639, quando o correto seria o código n.º566, o valor devido a Seguridade Social, e ainda, o campo referente as Terceiras Entidades (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), que deixou de ser preenchido;

1.2. Em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista em lei foi aplicada a multa conforme o artigo 284, III e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, correspondente a 5% do valor mínimo, por campo omissos ou incorretos, respeitado o limite por competência, conforme o art. 283, *caput*, do Regulamento da Previdência Social - RPS, no montante de R\$ 17.745,75 (dezessete mil, setecentos e quarenta e cinco reais e setenta e cinco centavos), valor este atualizado pela Portaria MPS/GM n.º142/2007, consoante Relatório Fiscal da Aplicação da Multa e planilha de fls. 24/27.

DA IMPUGNAÇÃO

2. A notificada apresentou defesa tempestiva, razões às fls. 38/75 acompanhada dos documentos, onde:

Do Centro Acadêmico XI de Agosto

2.1. descreve, inicialmente, a história do Centro Acadêmico desde a sua fundação, sua luta democrática e atividades desenvolvidas;

2.2. aponta que a partir da CF/88 a Assistência Social passa a ser incluída no âmbito da Seguridade Social, tendo sido regulamentada pela Lei Orgânica da Assistência Social- LOAS - como política social pública (artigos 194 e 203 da CF);

2.3. transcreve os artigos 1º e 2º da LOAS quanto à assistência social e seus objetivos e afirma que a LOAS exige que as provisões assistenciais sejam prioritariamente pensadas no âmbito das garantias de cidadania universalização da cobertura, garantia de direitos e acesso ara serviços, pro ramas e projetos de caráter social;

2.4. entende que a consolidação da Assistência Social como política pública pressupõe que todos os agentes desta política, incluindo-se as entidades de assistência social, transitem do campo da ajuda, filantropia, benemerência para o da cidadania e da proteção, defesa e garantia dos direitos sociais;

2.5. afirma que, em sintonia com a caracterização da assistência social, a impugnante oferece à população de São Paulo, em especial de baixa renda, diversos serviços que proporcionam aos seus beneficiados um digno acesso à justiça e um abrandamento da desigualdade sócio-econômica do país;

2.6. descreve as atividades desenvolvidas pela entidade, em especial na área da assistência social....

(...)

MÉRITO - Da Imunidade da Impugnante

2.8. contesta, em síntese, a inconstitucionalidade formal e material da Lei n.º 8.212/91 e do Decreto n.º 2.536/98, insurge-se contra o prazo decadencial de 10 anos (art. 45 da Lei n.º 8.212/91) e requer a exclusão dos diretores e ex-diretores do polo passivo. Vejamos com mais vagar:

2.9. destaca que a impugnante é entidade beneficente, constituída sem quaisquer finalidades lucrativas, com atuação nas áreas de educação, assistência social e cultura, prestando serviços judiciários gratuitos, defesa de direitos, da democracia e consolidação da cidadania, de forma totalmente gratuita, em especial à população carente;

2.10. alega que, pela própria natureza de suas atividades, e, por cumprir todos os requisitos dispostos pelo art. 14 do CTN, a notificada faz jus à imunidade prevista no art. 195, §7º da CF, que afasta a exigência da contribuição patronal, e, que, no entanto, foi lavrada a presente NFLD cobrando tais contribuições;

2.11. discorda da exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, previsto no inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 e disciplinado pelo art. 3º do Decreto n.º 2.536/98, justificando que tais dispositivos inovam e extrapolam em relação ao art. 14 do CTN, maculando o presente lançamento pela inconstitucionalidade formal e material;

2.12. destaca que o art. 195, §7 da CF trata da imunidade tributária e que as limitações ao poder de tributar devem ser disciplinadas por lei complementar (art. 146, II da CF), no caso, o art. 14 do CTN que, conforme alega, é cumprido pela impugnante. Transcreve doutrina e jurisprudência;

2.13. aponta que, além da inconstitucionalidade formal - vez que a matéria de imunidade é reservada à legislação complementar - o lançamento também está eivado de inconstitucionalidade material na medida em que o art. 55 da Lei n.º 8.212/91 e o art. 3º do Decreto n.º 2.536/98 impõem requisitos que só as pessoas jurídicas exclusivamente filantrópicas poderiam cumprir;

2.14. cita decisão liminar proferida nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 2028-5 e n.º 2036-6, onde o STF fixa o entendimento de que as entidades beneficentes não englobam, apenas, as pessoas jurídicas cujo objeto social seja destinado, exclusivamente, à filantropia mas também outras;

2.15. conclui que a legislação que impõe restrições, tais como a do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, nos termos regulamentados pelo Decreto n.º 2.536/98, é inconstitucional, pois viola o conceito de entidade beneficente constante do art. 195, §7º a CF;

Da Decadência

2.16. alega que o crédito tributário exigido está parcialmente extinto pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN, fundamentando que não deve ser considerado o prazo decadencial superior aos cinco anos, previsto na legislação da Seguridade Social (art. 45 da Lei n.º 8.212/91), pois trata de lei ordinária e a Constituição Federal deixou à reserva de lei complementar as disposições sobre o instituto da decadência, a rigor do art. 146, III da CF. Transcreve doutrina e jurisprudência;

2.17. salienta que as contribuições previdenciárias estão sujeitas ao lançamento por homologação e conclui que a decadência alcançou o crédito tributário, por força do §4º do art. 150 do CTN;

Da inclusão dos diretores no polo passivo

2.18. discorda da inclusão dos diretores e ex-diretores na relação de corresponsáveis, alegando que não existem razões legais para tanto, e, fundamenta, que se trata de pessoas distintas do contribuinte que só poderiam ser responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias (principal ou acessória) nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN;

2.19. alega que não havendo adequação do caso concreto àquelas hipóteses legais (arts. 134 e 135 do CTN) e que não restando configurado o inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa (art. 13 da Lei n.º 8.620/93), não há que se falar em responsabilização solidária. Transcreve jurisprudência;

2.20. conclui que, independentemente do meio processual utilizado pela Auditora Fiscal para deduzir sua pretensão creditória, a cobrança de quaisquer valores em face dos diretores e ex-diretores está condicionada à ocorrência das hipóteses expressamente previstas na legislação tributária em vigor.

(...).

A DRJ/SP1 julgou a impugnação apresentada pelo contribuinte procedente em parte, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2007a

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Do STF. com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional.

SUPERVENIÊNCIA DE PARECER E DE NOTA TÉCNICA. O Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar n.º 73/1993).

AUTO-DE-INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constitui infração a empresa declarar em GFIP informações inexatas, incompleta ou omissas, com relação aos dados não relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias (Art. 32, inciso IV, §§3º e 6º da Lei 8.212/91).

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA - Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei vigente ao tempo da prática do ato ou fato, quando esta se apresentar mais benéfica ao contribuinte, afastando-se a lei nova quando as alterações referentes às penalidades se apresentarem mais severas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Notificado dessa decisão aos 4/10/10 (fls. 580), dela o contribuinte interpôs recurso aos 03/11/10 (fls. 583 ss.), no qual reproduz os argumentos de defesa constantes de sua impugnação apresentada à Delegacia Regional de Julgamento.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e estão presentes os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ/SP1 que julgou procedente em parte impugnação apresentada pelo contribuinte contra auto de infração para imposição de multa por descumprimento de obrigação instrumental prevista no artigo 32, IV, §6º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o art. 284, III do Decreto 3.048/99.

Relata a autoridade fiscal no Relatório Fiscal, a fls. 24, que:

1. A empresa apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP da matriz CNPJ 53.286.548/0001-06 nas competências 01/1999 a 02/2007 com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, **através da colocação, pela empresa, do FPAS (1) filantrópico 639 ao invés do FPAS (1) 566 relativo a empresa e tal fato omitiu débitos referentes a parte da Empresa, Seguro Acidente de Trabalho (SAT) e Terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE) (I), sendo que em decorrência do fato descrito, os campos relativos ao FPAS e valor devido a Previdência Social foram preenchidos inexatamente e o campo código de terceiros deixou de ser preenchido.**

(1)SIGLAS

FPAS= Fundo de Previdência e Assistência Social

FNDE= Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

INCRA= Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

SESC = Serviço Social do Comércio

SEBRAE= Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas

FPAS566 atividade da empresa = associação- recreação, difusão cultural e artística.

Ou seja, o preenchimento incorreto do código FPAS 639, quando o correto seria o 566, acarreta uma sequência de erros em “efeito cascata”, como omissão de débitos de contribuições da empresa à seguridade social, ao SAT/GILL-RAT e Terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), além de preenchimento incorreto dos campos relativos ao “valor devido” e ao código de “Terceiros”.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada procedente em parte para, tendo em vista o enunciado de súmula vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, reconhecer a decadência parcial da multa aplicada no período compreendido entre 01/1999 e 11/2001, tendo em vista que o contribuinte foi cientificado do lançamento aos 22/10/2007, que abrange o período de 01/1999 a 02/2007.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou recurso voluntário, reprodução de sua impugnação apresentada em primeira instância de julgamento, no qual, em síntese, alega que:

- (i) é entidade imune que cumpre os requisitos legais exigidos pelo art. 9º e 14 do CTN, razão pela qual não poderia ter sido autuado com fundamento em exigências previstas em legislação ordinária, qual seja o art. 55 da Lei nº 8212/91;
- (ii) traz longo arrazoado das atividades desenvolvidas pela instituição, demonstrando prestar assistência social;
- (iii) que seja reconhecida a decadência do lançamento efetuado, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN;

- (iv) discorre sobre o seu direito à imunidade e sobre a imunidade em si, cita lições de doutrina e jurisprudência;
- (v) a multa aplicada deve observar o art. 106 do CTN;
- (vi) a ilegalidade da inclusão dos diretores no polo passivo do presente auto de infração.

Da alegação de decadência

Neste ponto, o recorrente insiste na afirmação no sentido de que “declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, o dispositivo legal aplicável ao presente caso, referente às **contribuições previdenciárias**, é o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional (diploma que tem status de lei complementar)”. (Destaquei)

E prossegue:

E, analisando-se o presente caso em que (i) o tributo exigido é sujeito ao lançamento por homologação; (ii) os fatos jurídicos tributários (fatos geradores) combatidos ocorreram entre **janeiro de 1.999 e fevereiro de 2.007**; (iii) a **constituição** e cobrança do crédito deu-se em **22 de outubro de 2007, conclui-se que: quando da lavratura da multa ora combatida, os fatos geradores ocorridos de janeiro de 1.999 a outubro de 2002 já haviam sido extintos pela decadência**. (Destques e grifos constam do original)

Ocorre que no presente caso, não se está tratando de **contribuições previdenciárias**, como alega o recorrente, mas de **obrigações instrumentais** ou **acessórias**.

Em se tratando de obrigações tributárias principais, o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no auto de infração. Essa questão foi definitivamente pacificada com a edição do enunciado de súmula CARF n.º 99, nos seguintes termos:

Enunciado CARF n.º 99: 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.

Ocorre que, **em se tratando de obrigações acessórias (ou instrumentais)**, não há que se cogitar de pagamento prévio que pudesse atrair a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Apenas as obrigações principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, estão sujeitas ao recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma do art. 150, § 4º. Ou seja, a contagem do prazo para constituição de multa por descumprimento da obrigação instrumental segue uma regra distinta da contagem do tempo para constituição da obrigação principal.

Tratando-se de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, I, do CTN.

Essa questão foi recentemente sumulada neste Conselho, conforme enunciado de súmula CARF n.º 148, de observância obrigatória pelos conselheiros dos colegiados que integram este tribunal, nos termos do art. 45, VI, do RICARF:

Enunciado CARF n.º 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

No caso em análise, considerando que a ciência do lançamento ocorreu aos 22/10/2007 (fls. 37), foram extintos pela decadência os créditos tributários constituídos no período compreendido entre 01/1999 e 11/2001.

Observe-se que quanto à competência 12/2001, não há que se falar em decadência de acordo com o art. 173, I do CTN, pois o vencimento dessa competência somente ocorreu em janeiro de 2002, de forma que a contagem do prazo decadencial teve início em janeiro de 2003, pelo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido ípe o dia 1º de janeiro de 2003, e não o dia 1º de janeiro de 2002, conforme elucida o enunciado de Súmula CARF 101:

Enunciado CARF n.º 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte **àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.** (Destaquei)

Assim, não tem razão o recorrente neste ponto.

Da imunidade

O recorrente contesta o lançamento, alegando, em síntese, que exerce atividade de assistência social e que pela natureza de suas atividades e por cumprir os requisitos dos arts. 9º e 14 do CTN, faz jus à imunidade prevista no art. 195, §7º da CF. Traz um longo arrazoado no qual descreve essas atividades e suas ações, demonstrando prestar assistência social.

Afirma que seu caráter beneficente não poderia ter sido desconsiderado pelo fato de **“não ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, conforme determina, o inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91”**, pois essa disposição é regulada pelo **art. 3º do Decreto n.º 2.536/98** que, em relação ao art. 14 do CTN, inova o rol de requisitos para o gozo da imunidade relativa às contribuições sociais, ao definir os requisitos para que as entidades façam jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Conclui que o presente auto de infração **“não poderia ter-se baseado em requisito da Lei n.º 8.212/91, que é regulada pelo Decreto n.º. 2.536/98, na medida em que esse veículo**

normativo (Decreto n.º 2.536/99) eiva-se de inconstitucionalidade formal e material, o que, por via de consequência, macula o presente lançamento fiscal”. (Grifo consta do original)

O art. 195, § 7º da CF/88 dispõe que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Embora a norma fale em “isentas”, é consenso, tanto na doutrina como na jurisprudência, que “a cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social”¹.

Assim sendo, muito se debateu (e creio que ainda muito se debaterá) acerca da natureza jurídica da “lei” a que alude o dispositivo constitucional em questão: essa lei seria de natureza necessariamente complementar ou os requisitos a serem atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para que sejam alcançadas pelo benefício de imunidade constitucional poderiam ser previstos em lei ordinária.

O tema foi novamente enfrentado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos **EDcl no RE com repercussão geral nº 566622/RS**, no qual foram examinados conjuntamente os EDcl nas ADI's nº 2028, 2036, 2228 e 2621, no qual restou decidido que aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social são passíveis de definição em lei ordinária. Já para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º da CF/88, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, é exigível lei complementar.

Foi decidido, ainda, que **é constitucional do art. 55, II da Lei nº 8212/91, em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º, da Lei nº 9429/96 e pelo art. 3º da MP nº 2187-13/2001.**

O acórdão proferido nessa decisão está assim redigido:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração, para, sanando os vícios identificados, i) **assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001;** e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: *"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"*, nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. (Destaquei)

A ementa da decisão em questão, por sua vez, tem o seguinte teor:

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

¹ RMS 22192/DF, rel. Min. Celso de Melo, 1ª Turma, j. 28/11/95, DJ. 19/12/95.

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.**

Anote-se que o dispositivo legal mencionado no julgado cuja constitucionalidade foi expressamente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja o art. 55, II da Lei nº 8212/91, em sua redação original e nas que lhes foram conferidas tanto pela Lei nº 9429/96 como pela MP nº 2187-13/01, dispunha o seguinte:

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: [\(Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008\).](#)

(...)

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; **(Redação original)**

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [\(Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996\).](#)

II - 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; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001\).](#)

Assim, o reconhecimento da constitucionalidade desse dispositivo legal importa reconhecer, também, que é legítima a exigência das entidades beneficentes de assistência social do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social naqueles termos ali previstos, forma de comprovação por elas dos requisitos materiais para a fruição do benefício da imunidade constitucional prevista no art. 195, § 7º da CF/88.

Nesse sentido, manifestou-se o Min. Gilmar Ferreira Mendes na ADI nº 4480:

Em síntese, meu entendimento caminha no sentido de que os “**lindes da imunidade**” devem ser disciplinados por lei complementar.

Entretanto, **as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune**, para evitar que ‘**falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade**’, em fraude à Constituição, podem ser estabelecidas por meio de lei ordinária, prescindindo, portanto, da edição de lei complementar.

No tocante a esse ponto, ressalto recente entendimento firmado por esta Corte, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual “*Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar*”, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transcrito consta em todas as ementas:

“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas”.

Em síntese, a contradição apontada limitava-se a definir se toda a forma de regulamentação a respeito de imunidades tributárias deve estar prevista em lei complementar, ou se aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo podem ser regulados por lei ordinária.

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é forma somente 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 observadas por elas.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

“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”.

Embora a constitucionalidade do art. 55, II da Lei 8212/91 tenha sido reconhecida, como acima demonstrado, o recorrente argumenta que não poderia ter sido desconsiderado o fato de não ser portador do mencionado certificado com fundamento nesse dispositivo legal uma vez que essa disposição é “disciplinada pelo art. 3º do Decreto nº 2.536/98 que, em relação ao art. 14 do CTN, “*inova o rol de requisitos para o gozo da imunidade relativa às contribuições sociais, ao definir, por sua vez, os requisitos para que as entidades façam jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social*”, sendo, portanto, formal e materialmente inconstitucional”.

O Decreto 2536/98 **teve questionada a constitucionalidade dos arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único** na ADI nº 2621, cujo acórdão proferido no respectivo julgamento foi objeto de EDcl julgados conjuntamente com os EDcl no RE com repercussão geral nº 566622/DF.

Tais dispositivos dispõem o seguinte:

Art. 2º - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

(...)

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

(...)

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

(...)

§ 1º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido a entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente e sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo CNAS;

(...)

§ 4º O disposto no inciso VI não se aplica à entidade da área de saúde, a qual, em substituição àquele requisito, deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde - SUS igual ou superior a sessenta por cento de total de sua capacidade instalada.

Art. 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

(...)

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção.

Desses dispositivos, foram declarados inconstitucionais na ADI 2621/DF os arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; art. 4º, parágrafo único, acima transcritos. Dessa decisão, foram opostos os embargos de declaração que foram julgados em conjunto com os EDcl no RE n.º 566622/DF.

Pelo teor dos dispositivos, verifica-se que eles tratam justamente de contrapartidas que devem ser observadas pelas entidades beneficentes de assistência social como requisito para obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Desse modo, o reconhecimento da inconstitucionalidade desses dispositivos é compatível com o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto dos EDcl no RE com repercussão geral n.º 566622 e das ADIs n.ºs 2028, 2036, 2228 e 2621, especialmente nesta última de que ora tratamos, que reconheceu a constitucionalidade do art. 55, II da Lei n.º 8212/91, em sua redação original e nas que lhes foram conferidas tanto pela Lei n.º 9429/96 como pela MP n.º 2187-13/01 e a inconstitucionalidade do art. 3º, VI e § 1º do Decreto n.º 2536/98, bem como o entendimento manifestado na ADI 4480, acima mencionado.

Assim, o recorrente não tem razão igualmente neste ponto de sua irresignação.

Da ilegalidade de inclusão dos diretores da recorrente no polo passivo do AI

O recorrente afirma que a autoridade fiscal, “arbitrária e ilegalmente pretende imputar, ainda que indiretamente, a responsabilidade solidária aos diretores da Recorrente para o pagamento do suposto crédito tributário” e que não existem razões legais para que o AI apresente a relação de seus representantes legais nem para que lhes impute responsabilidade solidária no lançamento ou em eventual execução fiscal, uma vez que não são sujeitos passivos de nenhuma obrigação tributária, nem pelo pagamento de eventual multa por descumprimento da legislação previdenciária.

Acrescenta que as únicas hipóteses em que pessoas distintas do contribuinte podem ser responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias são as previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, que não estão configuradas no presente caso concreto.

Como já esclarecido pelo julgador de primeira instância, o auto de infração foi lavrado apenas contra o recorrente e não houve atribuição de responsabilidade solidária a nenhum dos representantes legais do recorrente.

O “Relatório de Representantes Legais – REPLEG”, parte integrante do auto de infração (fls. 05), contém esclarecimento expresso no sentido de que “Este relatório lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação”. O relatório “Vínculos – Relação de Vínculos”, por sua vez, também traz expressamente a finalidade à qual se destina, qual seja, listar “todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente” (fls. 07).

Não há atribuição de responsabilidade às pessoas ali relacionadas, mas tão somente mera qualificação, para fins cadastrais. **Essa questão, inclusive, já foi pacificada no âmbito deste tribunal, conforme enunciado de nº 88 da súmula de sua jurisprudência, abaixo reproduzido, de teor vinculante,** no seguinte sentido:

Enunciado 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.

Assim, também neste ponto, não assiste razão à recorrente.

Da multa mais benéfica

O recorrente alega em seu recurso que embora o acórdão recorrido tenha reconhecido a aplicação da penalidade mais benéfica, diz que o valor da multa aplicada está dissonante do que determina a legislação, pois não há motivo para que se observe a antiga redação do art. 32 da Lei nº 8212/91 em detrimento da nova redação alterada pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11941/09, alterações que o julgador “a quo” entendeu que somente poderiam ser aplicadas no momento da efetiva cobrança da penalidade.

Afirma que o julgador de primeira instância computou, para a aplicação do valor da multa, os valores vinculados às obrigações acessórias e também às obrigações principais, somando-os como se fossem uma coisa só. Porém, o presente caso trata da aplicação de multa a uma obrigação acessória, que é distinta das multas de mora e de ofício, que estão relacionadas à obrigação principal. Logo, o valor da multa aplicada deve ser calculado de acordo com as novas

disposições da Lei nº8212/91, ou seja, R\$ 20,00 para cada grupo de 10 infrações incorretas ou omissas.

Na ação fiscal que deu origem ao presente auto de infração, foram lavradas as **NFLD's referentes a obrigações principais** (Debcad's n.ºs 37.010.170-7, 37.010.171-5, 37.010.173-1, 37.010.174-0 e 37.010.175-8) e **os Autos de Infração - obrigações acessórias** Decbad's n.ºs 37.010.168-5, 37.010.169-3 e 37.010.172-3.

A título informativo, conforme esclarece a autoridade julgadora de primeira instância, “as Notificações acima citadas foram julgadas por esta Turma de Julgamento da seguinte maneira: procedentes (Debcad's n.º37.010.170-7 – acórdão 19.874 e n.º37.010.171-5 - acórdão 17.942), procedente em parte, em razão da decadência parcial (Debcad's 37.010.174-0 - acórdão 19.873 e n.º 37.010.175-8 - acórdão 18.332) e improcedente, diante da decadência total (Debcad n.º37.010.173-1 - acórdão 18.064)”, sendo que o DEBCAD n.º 37.010.168-5 se trata de um auto de infração cujo objeto são “infrações capituladas no CFL 68”, ou seja, infração ao artigo 32, IV, da Lei 8.212/91.

A aferição da multa mais benéfica em casos como o dos autos deve ser procedida nos termos da PORTARIA PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009.

Desse modo, a decisão recorrida deve ser reformada neste ponto para que seja aplicada a penalidade mais benéfica ao recorrente, em obediência à norma em questão, nos termos do art. 106, II, “c” do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para reformar a decisão recorrida, aplicando-se ao presente caso a multa mais benéfica ao contribuinte, conforme dispostos na PORTARIA PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini