



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

**Processo nº** 19515.721306/2011-92  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.646 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento Entidade Beneficente de Assistência Social  
**Recorrente** CRUZ VERMELHA BRASILEIRA FILIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, PARÁGRAFO 4º. DO CTN. OBSERVÂNCIA DA DECISÃO DO STJ PROFERIDA EM JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN para ser apurado o prazo decadencial. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º, do referido diploma legal., nos termos do entendimento pacificado pelo STJ, em julgamento de recurso especial, sob o rito de recurso repetitivo, tendo em vista o preconizado no artigo 62A do Regimento Interno do CARF.

DECISÕES DEFINITIVAS DO STF E STJ. SISTEMÁTICA PREVISTA PELOS ARTIGOS 543-B E 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA INOVAÇÃO NO RECURSO**

Em virtude do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada. Todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

ENTIDADE COM PERSONALIDADE JURÍDICA PRÓPRIA. CUMPRIMENTO DE REQUISITOS. A entidade beneficente de assistência social deve cumprir cumulativamente as exigências contidas na norma legal vigente à época dos fatos geradores, mais precisamente o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, para usufruir a isenção patronal das contribuições previdenciárias prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei n.º 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para reconhecer a homologação tácita do crédito, com base no disposto pelo artigo 150§4º, do Código Tributário Nacional, excluindo do lançamento as competências até 09/2006, inclusive, vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que entendeu aplicar-se o artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA DEBCAD 37.144.436-5, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix é Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luís Mársico Lombardi , Leo Meirelles Do Amaral, Fabio Pallaretti Calcini, Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF refere-se ao Auto de Infração de Obrigação Principal, DEBCAD 37.144.434-9, lavrado e cientificado ao sujeito passivo em 17/10/2011, relativo às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas através das folhas de pagamento, informações prestadas em GFIP e lançamentos contábeis efetuados pela autuada, no período de 01/2006 a 12/2007.

Fazem parte deste processo, também:

O Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD 37.144.435-7, relativo às contribuições arrecadadas para as terceiras entidades, referente ao mesmo fato gerador e igual período e,

O Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.144.436-5, em virtude do descumprimento do artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com multa punitiva aplicada conforme dispõe o artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por ter informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's do período de 01/2006 a 12/2007, o FPAS 639, relativo à entidade isenta da cota patronal da contribuição previdenciária, quando não possuía o benefício legal.

O relatório fiscal de fls. 335/350, traz que a autuada foi intimada a apresentar, dentre outros documentos, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS) e o Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, bem como o Título de Utilidade Pública Federal, para confirmar a alegada isenção das contribuições previdenciárias.

Entretanto, os documentos apresentados se referiam a outro CNPJ 33.651.803/0001-65, em nome da Cruz Vermelha Brasileira, sediada no Rio de Janeiro.

Aduz o relatório que a autuada possuía o CNPJ 33.651.803/0002-46, filial da empresa possuidora do CEAS. Todavia, após deliberação de Assembléia Geral, constante de ata anexa aos autos, a filial foi baixada e cadastrou novo CNPJ 07.127.753/0001-01, com a razão social CRUZ VERMELHA BRASILEIRA – FILIAL SÃO PAULO, desde 26/10/2004, não estando mais ao abrigo daqueles títulos alheios.

Na peça de defesa, o contribuinte argüi:

*Que o Relatório Fiscal deveria ser julgado insubsistente, tendo em vista que estaria desprezando, entre outros fundamentos legais, o artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, segundo o qual estaria vedado “instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das*

*instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”;*

*Que não há qualquer referência ao fato de que a Sociedade Nacional Cruz Vermelha Brasileira teria sido instituída por Lei aprovada pelo Congresso Nacional, promulgada pelo Decreto n.º 2.380, de 31/12/1910, destacando o seu artigo 1º, parágrafos 3º e 4º, referentes à individualidade jurídica, organização federativa e isenção de taxas e contribuições de associações organizadas conforme a Lei n.º 173, de 10/09/1893;*

*Faz menção, então, ao Decreto n.º 9.620, de 13/06/1912, ressaltando os seguintes pontos, relativos à Sociedade Cruz Vermelha Brasileira: I) confirmação da existência de uma única Sociedade Nacional, conforme estabelecido nas Convenções de Genebra de 1864 e 1906, às quais o Brasil aderiu; II) declaração de caráter nacional da sociedade, sem prejuízo da existência de diversas “associações”, subordinadas a um órgão central; III) seu reconhecimento como de utilidade pública internacional.*

*E informa, ainda, que o Relatório Fiscal não teria feito qualquer referência ao Decreto n.º 23.482, de 21/11/1933, o qual detalharia a organização federativa das “associações” de Cruz Vermelha, que passaram a se intitular “filiais”.*

*Para ela, o lapso fundamental contido no presente Auto de Infração é o de que não se trataria de direito a isenção, que deve ser periodicamente apreciada, mas, sim, de imunidade, o que significa que se encontra fora do âmbito tributário.*

*Afirma que as isenções tributárias se constituíam num verdadeiro favor legal, que poderia ser revogado pelo legislador infraconstitucional a qualquer momento, enquanto que a imunidade somente poderia ser apreciada dentro da competência legislativa constitucional.*

*Salienta que, no caso específico da Sociedade Nacional Cruz Vermelha Brasileira e de suas Associações Afiliadas, a Lei n.º 2.380, especificamente, teria excluído a entidade de “contribuições de qualquer natureza” e não apenas de impostos, o que significaria que o tributo objeto do presente Auto de Infração estaria excluído.*

*Registra, ainda, que a imunidade concedida às entidades assistenciais, como as da Cruz Vermelha Brasileira, teria sido mantida na Emenda Constitucional n.º 18, de 01/12/1965 (artigo 2º, inciso IV, letra “c”), na Constituição de 1967 (artigo 20, inciso III, letra “c”), na Emenda Constitucional n.º 1, de 17/10/1969, assim como na Carta Magna vigente, em seu artigo 150, inciso IV, letra “c”, transcrito no artigo 9º, inciso IV, letra “c” do CTN.*

*Passa, então, a tratar de alterações introduzidas nos Estatutos Sociais da Cruz Vermelha Brasileira, aprovadas pelo Decreto n.º 4.948, de 07/01/2004, afirmando que estes foram aprovados por setores da Advocacia Geral da União no Ministério da Saúde e na Casa Civil da Presidência da República, conforme determina o DecretoLei n.º 426, de 21/01/1969.*

*Sustenta que o ponto fundamental que induziu a presente autuação fiscal a erro se encontra no reforço e detalhamento dado, pelos atuais Estatutos Sociais da Cruz Vermelha, ao artigo 1º da Lei n.º 2.380, de 1910, que estabeleceu a individualidade jurídica das Associações, ratificada pelo Decreto n.º 23.482, de 1933, mantido, entretanto, o “caráter de uma única Sociedade Nacional”.*

*Transcreve, em seguida, o artigo 23, inciso I dos Estatutos da Cruz Vermelha Brasileira, que dispõe que “cada filial tem patrimônio próprio e vida e administração locais... sem quebra, entretanto, da organização federativa à que fica subordinada, sem prejuízo de ser uma associação civil de personalidade jurídica própria...”. E ressalta a subordinação federativa das “Filiais” ao Órgão Central, mencionando seu poder de intervenção nas mesmas.*

*Destaca que a legislação que rege a Cruz Vermelha Brasileira há 111 (cento e onze) anos continua a mesma e, conseqüentemente, a imunidade tributária que lhe teria sido atribuída por lei.*

*Que o estatuto da Cruz Vermelha Brasileira e o seu (Cruz Vermelha Brasileira – Filial do Estado de São Paulo) mostra que, ressalvadas as adaptações específicas das Filiais, ambos são idênticos, tanto no que se refere à “Constituição e Princípios”, como quanto ao “Caráter Nacional e Internacional” e suas “Finalidades”.*

*Que não consta do Relatório Fiscal qualquer referência quanto ao não cumprimento das finalidades sociais e demais dispositivos legais aplicáveis à Cruz Vermelha.*

*Que o cumprimento de suas finalidades sociais causa a insubsistência do Auto de Infração.*

*Transcreve, então, os artigos 1º e 2º da Lei n.º 3.577, de 04/07/1959, destacando que, não bastasse a imunidade concedida pela Lei n.º 2.380, de 1910, teria, desde 04/07/1959, o direito adquirido de recolher apenas a parte devida pelos empregados de conformidade com o estabelecido na legislação previdenciária, fazendo menção, em seguida, ao princípio da irretroatividade da lei.*

*Que em decorrência da alegada inconstitucionalidade praticada, seriam nulos os “Autos de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal”, o “Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória” e as “Representações Fiscais Expedidas”, que careceriam de validade até decisão definitiva a ser proferida sobre o objeto deste processo.*

*Por fim, requer a declaração de improcedência e o arquivamento do presente Auto de Infração.*

Após o exame da impugnação, Acórdão de fls. 429/447, julgou o lançamento procedente.

Inconformada a recorrente apresentou recurso voluntário, arguindo em síntese:

- a) que os autos de infração relativos aos exercícios de 2006 e 2007 são nulos por falta de atendimento de formalidade indispensável para sua validade, qual seja o cancelamento da isenção;
- b) a fiscalização não obedeceu ao devido processo legal, ou seja, se as autoridades tivessem entendido que devia ser cancelada a isenção então a entidade deveria ter sido comunicada e lhe dado prazo para apresentar sua defesa, de acordo com o artigo 305 da IN 03/2005;
- c) não há provas nos autos de que a recorrente tenha sido intimada do cancelamento da isenção;
- d) que somente após a tramitação do processo administrativo em que fosse ratificado o cancelamento da isenção, é que a entidade poderia ser acusada de infringir as disposições da legislação previdenciária;
- e) no mérito diz que a decisão confunde imunidade com isenção, que as associações de Cruz Vermelha no Brasil são imunes por força do Decreto n.º 2.380, de 31/12/1910, que as criou;
- f) que não é uma pessoa jurídica qualquer, mas integrante do Movimento Internacional da Cruz Vermelha, a maior organização de cunho social do mundo, à que o Brasil aderiu através das Convenções de Genebra, obrigando-se a outorgar condições favoráveis a sua sustentabilidade;
- g) que o acórdão recorrido se prende à isenção e não a imunidade, não atentando que uma lei ordinária não pode regular a limitação imposta pelo artigo 150, inciso III, letra “c” da Constituição Federal;
- h) discorre sobre imunidade e diz que a entidade para ser imune deve obedecer o disposto no artigo 14 do CTN;
- i) que pelo Decreto n.º 9620, de 13 de junho de 1912, tem-se a existência de uma única Sociedade Nacional conforme estabelecido nas Convenções de Genebra de 1894 e de 1906, às quais o Brasil aderiu e cujas normas se obrigou a cumprir e o seu reconhecimento como de utilidade pública internacional;
- j) por fim, afirma possuir direito adquirido a imunidade tributária.

Processo nº 19515.721306/2011-92  
Acórdão n.º **2302-002.646**

**S2-C3T2**  
Fl. 471

---

Requer o acolhimento da preliminar argüida, ou alternativamente, requer o provimento do recurso, a improcedência e o arquivamento dos autos de infração.

É o relatório.

CÓPIA



## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

### Da Preliminar

Antes de entrar no mérito do julgamento, analiso, de ofício, por ser matéria de ordem pública, a decadência.

O auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo em 17/10/2011, compreendendo o período de 01/2006 a 12/2007.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*



Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, devendo observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN.

Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Frente às duas normas expostas no Código Tributário Nacional para tratar da decadência, é de se ver que a aplicação de uma ou outra tem a ver com o início da contagem do prazo. O artigo 173, fixa a data da contagem, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento realizado anteriormente. Já o artigo 150§4º, fixa o início da contagem na ocorrência do fato gerador.

Quanto à esta questão, dirimindo as dúvidas, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo da interpretação das leis federais consolidou o entendimento de que a regra de que o artigo 150§4º, vai ser utilizado quando o sujeito passivo tiver realizado pagamentos antecipados, desde que não comprovados o dolo, a fraude, ou a simulação. Nos demais casos, prevalece o disposto pelo artigo 173, do Código Tributário Nacional.

Transcrevo a seguir a Ementa do Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), de 12/08/2009, relator o Ministro Luiz Fux, que trata do tema:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS*

*PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.*

*IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(destaques do original)

Conforme consta acima, a decisão do REsp nº 973.733/SC foi proferida na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009):**

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Destarte, estando este órgão julgador vinculado à decisão proferida pelo STJ, não cabem maiores digressões a respeito do assunto, devendo no caso em tela, onde os lançamentos referem-se à cota patronal das contribuições previdenciárias e àquelas arrecadadas para as terceiras entidades e cujas contribuições relativas à cota do segurado empregado se mostrarem recolhidas, ser aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que tem como marco inicial para a contagem da decadência, a ocorrência do fato gerador, salientando-se ainda, a ausência de provas nos autos quanto à existência de dolo, fraude ou simulação:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade*

*administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Destaco, por oportuno que o pagamento a que se refere o Superior Tribunal de Justiça, no caso do REsp nº 973.733/SC, deve ser entendido como qualquer recolhimento do tributo referente ao período lançado, não precisando estar, necessariamente, relacionado com a contribuição devida.

Assim, para os Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD 37.144.434-9 e DEBCAD 37.144.435-7, encontram-se homologados tacitamente, os valores relativos à competências até 09/2006, inclusive.

Apenas para corroborar o entendimento esposado, reproduzo a seguir julgados que traduzem o entendimento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

*DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO, AO RESPECTIVO PRAZO DECADENCIAL, DO ARTIGO 150, PARÁGRAFO 4º. DO CTN.*

*OBSERVÂNCIA DA DECISÃO DO STJ PROFERIDA EM JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO.*

*Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houve pagamento antecipado, o respectivo prazo decadencial é regido pelo artigo 150, parágrafo 4º. do CTN, nos termos do entendimento pacificado pelo STJ, em julgamento de recurso especial, sob o rito de recurso repetitivo, tendo em vista o previsto no artigo 62A do Regimento Interno do CARF.*

*(Acórdão nº 920201.61, sessão de 10/05/2011, Relatora Susy Gomes Hoffmann)*

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no*

*juízo de julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62A do anexo II)*

*O STJ, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).*

*O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). (Acórdão nº 920201.376, sessão de 11/04/2011, Relator Gustavo Lian Haddad)*

Quanto ao Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.144.436-5, também constante deste processo, justamente por se tratar de auto de infração, onde não há hipótese de recolhimento antecipado, aplica-se o artigo 173, I do CTN, não havendo competências decadentes.

### Do Mérito

Preliminarmente, é de se ver que compulsando a impugnação aos Autos de Infração em julgamento, verificamos que as alegações trazidas na peça recursal inovam o Processo Administrativo Fiscal em questão. Tais matérias não foram discutidas pelo impugnante em sede de defesa administrativa.

O Processo Administrativo Fiscal encontra-se regulado pelo Decreto nº 70.235/72, que no seu artigo 16, inciso III, traz que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a sua defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, enquanto o art. 17, do mesmo diploma legal, traz que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada. Seguem as transcrições:

#### Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*



*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*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)*

As disposições do art. 17 do Dec. nº 70.235/72, se coadunam com o princípio processual da impugnação específica tratado no art. 302 do Código de Processo Civil:

**Código de Processo Civil**

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

*I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

*II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

*III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

*Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.*

Pelo exposto, deve o impugnante, na sua peça de defesa, trazer todas as razões e alegações que achar pertinentes e convincentes, bem como juntar as provas com as quais pretende cancelar o seu direito, porque a matéria específica não expressamente impugnada será tida como verdadeira, precluindo o ensejo de posterior impugnação, ou seja, não mais poderá ser alegada em fase de recurso.

Ainda, fazendo referência ao artigo 473 do Código de Processo Civil, que subsidiariamente deve ser aplicado ao processo administrativo tributário, tem-se que não serão mais discutidas as matérias já decididas no curso do processo ou a cujo respeito já se operou a preclusão.

Corroborando também a questão, o fato de que o recurso voluntário interposto pela parte visa a reforma de decisão exarada a respeito das questões debatidas por ora da defesa. O contribuinte busca reformar a decisão que lhe foi desfavorável para aquelas razões até então debatidas. É inerente à sede recursal a existência de uma decisão *a quo*, a ser reexaminada, não fazendo sentido o órgão julgador de segunda instância se manifestar em questões inovadoras não apreciadas pela decisão recorrida.

Portanto, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Destarte, a matéria abordada na preliminar do recurso não poderá ser conhecida por este Colegiado.

Quanto ao mérito, a questão se consubstancia na falta da titulação em nome da recorrente para viabilizar o benefício da isenção patronal da contribuição previdenciária.

A seguir, entendo necessário apontar o histórico das isenções de contribuições no direito pátrio, em função das alterações legislativas que envolveram a matéria.

Inicialmente foi publicada a Lei n.º 3.577, de 04/07/1959, que concedeu o benefício fiscal aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões, e às entidades de fins filantrópicos. De acordo com essa lei, era concedida a isenção para as Entidades de Fins Filantrópicos reconhecidas como sendo de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração.

Posteriormente foi publicado o Decreto n.º 1.117, de 01/06/1962, que regulamentou a Lei n. 3.577/59 e concedeu ao Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS) a competência para certificar a condição de entidade filantrópica para fins de comprovação junto ao Instituto de Previdência. Consideravam-se, assim, filantrópicas as entidades, para fins de emissão do certificado, que:

- a) estivessem registradas no CNSS;
- b) cujos diretores, sócios ou irmãos não percebessem remuneração e não usufruíssem vantagens ou benefícios;
- c) que destinassem a totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito das suas finalidades.

O Decreto-Lei n.º 1.572, de 01/09/1977, revogou a Lei n.º 3.577/59, não sendo possível a concessão de novas isenções a partir de então. Contudo, permaneciam com o direito à isenção de acordo com as regras antigas somente as seguintes entidades:

- que já eram beneficiadas pela isenção e que possuísem:
  - o Decreto de Utilidade Pública expedido pelo Governo Federal;
  - o Certificado expedido pelo CNSS com prazo de validade indeterminado;
- que beneficiadas pela isenção fossem detentoras:
  - o de declaração de utilidade pública;
  - o de certificado provisório de “Entidade de Fins Filantrópicos “ expedido pelo CNSS, mesmo com prazo expirado; desde que comprovassem ter requerido os títulos definitivos de Utilidade Pública Federal até 30/11/1977.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a previsão, em seu art.195 §7º, da permissão de isenção de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendessem aos requisitos estabelecidos em lei. Esse dispositivo constitucional foi regulado por meio da Lei n.º 8.212 de 24/7/1991. Dessa forma, os pressupostos para obtenção do direito à isenção estavam previstos no art. 55, com a seguinte redação original:



*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:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social - CNSS, renovado a cada 3 (três) anos;*

*III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§ 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.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

Conforme depreende-se do texto legal, permaneciam isentas as entidades que já estavam beneficiadas com esse direito, desde que se adequassem as novas situações, qual seja: renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF) a cada três anos, sendo o prazo para renovação até 24/07/1994, na forma do Decreto n.º 612/92; sejam reconhecidas como de utilidade pública estadual, do Distrito Federal ou municipal, a serem apresentadas quando da renovação do CEFF.

É de se ver que no presente caso, a recorrente não possuía direito adquirido anteriormente à Constituição de 1988, mesmo porque foi fundada posteriormente – conforme estatuto social.

Por meio da Lei n.º 8.909 de 6/7/1994, foi estabelecido o prazo limite para as entidades registradas no CNSS se cadastrarem no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) – criado pela Lei n.º 8.742 de 07/12/1993 –, prorrogando-se a validade dos Certificados de Entidades de Fins Filantrópicos emitidos pelo CNSS até 31/05/1992.

Com a publicação da Lei n.º 9.732 de 11/12/1998, houve inúmeras alterações no sistema de reconhecimento do direito à isenção. Entretanto, as alterações promovidas no art. 55 da Lei 8.212/91, pela Lei n.º 9.732/98 estão com eficácia suspensa, por decisão em liminar do STF na ADI 2.028-5/1999, aplicando-se, assim, a redação do art. 55 anteriormente à Lei n.º 9.732/1998.

Em 2001, foi publicada a Medida Provisória n.º 2.129-6, de 23/02/2001, reeditada até a de n.º 2.187-13, de 24/08/2001, vigorando em função do art. 2º da Emenda à

Constituição nº 32, de 11/09/2001, que alterou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Houve a alteração da denominação do Certificado, que passou para Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a ser fornecido pelo CNAS. Também foi incluído o § 6º ao art. 55, por meio do qual, a existência de débito passou a ser motivo para o indeferimento ou cancelamento do direito à isenção de acordo com o previsto no § 3º do art. 195 da Constituição Federal, nestas palavras:

*§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.*

O art. 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que previa os requisitos necessários à obtenção do direito à isenção foi revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101 (DOU de 30 de novembro de 2009). De acordo com o previsto no art. 31 da Lei nº 12.101 de 2009, a Receita Federal deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção. O direito ao benefício será exercido pela entidade desde a data da publicação da concessão da certificação, atendidos os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, independentemente de pedido ao órgão fazendário. Nesse sentido é o teor do art. 31, in verbis:

*Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.*

A atuação do órgão fiscalizador ocorrerá na hipótese de descumprimento pela entidade do art. 29 da Lei nº 12.101, sendo lavrado diretamente o auto de infração, conforme expressamente previsto no art. 32 da Lei nº 12.101, nestas palavras:

*Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.<sup>7</sup>*

*§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.*

*§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.*

Por seu turno, a concessão ou de renovação dos certificados não é mais de competência do CNAS, passando tal exercício para os Ministérios respectivos, como segue:

*Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:*

*I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;*

*II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e*

*III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.*

*§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.*

*§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada.*

*§ 3º O requerimento será apreciado no prazo a ser estabelecido em regulamento, observadas as peculiaridades do Ministério responsável pela área de atuação da entidade.*

*§ 4º O prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos.*

*§ 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo.*

*§ 6º Os Ministérios responsáveis pela certificação deverão manter, nos respectivos sítios na internet, lista atualizada com os dados relativos aos certificados emitidos, seu período de vigência e sobre as entidades certificadas, incluindo os serviços prestados por essas dentro do âmbito certificado e recursos financeiros a elas destinados.*

Como regra de transição, a Lei n.º 12.101 dispõe em seu artigo 35 que os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolados e, ainda, não julgados até a data de publicação dessa Lei serão julgados pelo Ministério da área no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias a contar da referida data.

Para os pedidos de isenção em curso na Receita Federal não há regra de transição prevista na Lei n.º 12.101. Desse modo, para os pleitos formulados até a data da publicação da Lei n. 12.101 há que se observar o procedimento disposto na Lei n. 8.212/91. Para os fatos geradores ocorridos após a publicação da Lei n. 12.101, não é mais necessária formulação de pedido do reconhecimento do direito.

A par de todo o histórico da isenção no direito brasileiro é de se ver que não pode prosperar a alegação da recorrente de que por ter sido estabelecido em uma das normas de instituição das associações da Cruz Vermelha, mais precisamente o Decreto n.º 2380, de 31/12/1910, elas não estariam sujeitas a contribuição de qualquer espécie, sem necessidade de cumprir a legislação do país em que está sediada

De acordo com os elementos constantes dos autos, a recorrente era juridicamente uma filial (CNPJ 33.651.803/0002-46) da Cruz Vermelha Brasileira, a qual detinha o Certificado e o Registro junto ao CNAS de Entidade Beneficente de Assistência

Social, documentos necessários por lei, para poder gozar da isenção patronal das contribuições previdenciárias.

Entretanto, em 22/06/2004, foi deliberado a baixa das filiais da Cruz Vermelha Brasileira, com a conseqüente baixa do CNPJ 33.651.803/0002-46, no Ministério da Fazenda, porque tais filiais sediadas nas capitais dos Estados, no caso São Paulo, haviam sido indevidamente inscritas como se fossem filiais de uma empresa comercial e a baixa permitiria a aprovação dos Estatutos Sociais, sendo expedidos Diplomas de Credenciamento, a fim de poderem regularizar suas existências como pessoas jurídicas independentes que são, perante as repartições competentes autorizadas a utilizar as denominações sociais de “Cruz Vermelha Brasileira – Filial do Estado de São Paulo”.

Assim, após estas deliberações, houve a baixa da empresa filial CNPJ 33.651.803/000246 em 28/07/2004, e o cadastramento sob CNPJ 07.127.753/000101, razão social Cruz Vermelha Brasileira – Filial do Estado de São Paulo, datado de 26/10/2004, conforme documentos que se encontram anexos aos autos. Desde esta data, a recorrente vem utilizando os Certificados Beneficentes solicitados em nome da Cruz Vermelha Brasileira – CNPJ 33.651.803/0001-65, porque inexistente Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS) expedido pelo CNAS, bem como do Título de Utilidade Pública Federal no CNPJ da recorrente.

O fato das associações da Cruz Vermelha terem sido tidas, por ora de sua criação, como isentas, não desobriga a recorrente, entidade com personalidade jurídica própria e CNPJ distinto da Cruz Vermelha Brasileira, de observar e cumprir a legislação pátria aplicável à questão da isenção.

Ao não apresentar a titularidade necessária e suportada pela legislação vigente para usufruir da isenção patronal das contribuições previdenciárias, a recorrente sujeitou-se a autuação relativa às contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, no período de 01/2006 a 12/2007, bem como sujeitou-se à lavratura do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória por ter informado em GFIP o FPAS 639, relativo à entidade isenta, quando não o era.

No que se refere a aplicabilidade do artigo 14 do Código Tributário Nacional em contrapartida ao artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, é necessário, inicialmente distinguir a aplicação das disposições do art. 14 do CTN daquelas estabelecidas no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

Importante deixar patente que as contribuições sociais não foram inseridas no contexto do Código Tributário Nacional, não sendo regidas pelas regras dele emanadas, mormente naquelas relativas à fruição de imunidade ou isenção.

Prova disso está no texto de Decreto-Lei n.º 27, editado posteriormente à aprovação da Lei n.º 5.172, conforme se depreende de seu texto de abertura, verbis:

*Decreto-Lei n.º 27, de 14 de Novembro de 1966*

*Acrescenta à Lei 5172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o parágrafo único do art. 31 do Ato Institucional nº2, tendo em vista o Ato Complementar nº31 CONSIDERANDO a necessidade de deixar estre de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais **paralelamente** ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

É certo que o Supremo Tribunal Federal afirmou a natureza tributária das contribuições sociais instituídas pela Constituição Federal de 1988. Entretanto, o mesmo Tribunal também reconhece que tais exações não se vinculam integralmente ao texto do referido Código.

Assim, o art. 14 do CTN destina-se, exclusivamente, a delimitar os requisitos necessários à fruição da imunidade de impostos.

A norma do art. 150, VI, "c", da CF/88, disciplinou a imunidade aos impostos, vedando sua incidência sobre as seguintes situações, verbis:

*"e) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

Já as contribuições para a seguridade social, a seu turno, têm a imunidade prevista no § 7º do art. 195da Constituição da República, nos seguintes termos:

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

Como já declarado pelo Supremo Tribunal Federal — STF, em diversas oportunidades, dentre elas a ADIN n. 2.028-5, quando a Carta Magna utiliza o termo isenção, está, na realidade, tratando de imunidade.

Assim, constata-se na literalidade dos textos constitucionais acima transcritos que os destinatários da imunidade de impostos não coincidem com os destinatários da imunidade das contribuições sociais.

O legislador ordinário cumprindo o comando constitucional quanto às contribuições sociais delineou os requisitos de fruição do benefício no art. 55 da Lei n. 8.212/91, como segue:

*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:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*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;*

*III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou **pe**soas carentes;*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V- aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§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.*

*§2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

A redação acima transcrita encontra-se isenta da alteração introduzida pela Lei n. 9.732/98, suspensa por liminar do STF na Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.028-5.

A respeito do tema, peço vênica para me reportar aos substanciais fundamentos insertos no Acórdão nº 16-13.990, exarado pela 14ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos autos do processo administrativo nº 36624.002167/2007-08, tendo em vista rechaçarem de uma vez por todas a pretensão da recorrente a propósito da matéria, como segue:

“ [...]”

*4.20. O Contribuinte alega que sendo a imunidade do art. 195, §, da CF, uma limitação ao poder de tributar, os requisitos para o seu gozo somente podem ser instituído por lei complementar, em face do disposto no art. 146, II, razão pela qual o art. 55 da Lei nº 8.212/81, por ser dispositivo de legislação ordinária, seria inconstitucional. Entretanto, entendemos que tal posicionamento não está de acordo com o Sistema Constitucional Brasileiro e, tampouco, com o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal.*

*4.21. Vários argumentos há para evidenciar que o dispositivo constitucional não exige lei complementar para sua regulamentação. A interpretação sistemática do disposto no artigo 195, § 7º com o disposto no artigo 146, II da Carta - que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar - também não prospera. Senão vejamos:*

*a) O artigo 150, VI, “c”, que regula a imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades de assistência social e de educação sem fins lucrativos, a despeito de ser regulamentado pelo artigo 14 do CTN, igualmente foi regulamentado por uma lei ordinária, a Lei nº 9.532/98, que teve sua constitucionalidade formal questionada*



na ADIn 1.802, tendo o STF admitido que lei ordinária possa regulamentar a imunidade de impostos:

b) A própria Carta criou exceções à regra do artigo 146, II. São elas:

- i) imunidade de Imposto de Renda, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimento de trabalho (art. 153, § 2º, II da CF, posteriormente revogado pela EC 20);
- ii) ii) imunidade do Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º da CF, alterado pela EC 42);
- iii) iii) imunidade do ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, no qual somente incidirá somente o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (art. 153, § da CF). Tais leis, que regulam a imunidade do IR, do ITR, e do IOF são ordinárias. A imunidade do IR a do IOF pela Lei nº 7.766 e 8.894/94.

c) a Constituição Federal deve ser interpretada de forma ampla, de modo que desapareçam as aparentes contradições entre seus dispositivos quando considerados de forma isolada. Assim, para se fazer esta interpretação sistemática não cabe interpretar somente dois dispositivos constitucionais, e sim todos os que tratem da matéria. Deve ser salientado que contribuições sociais. Estatui o artigo 149 da Constituição Federal: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. De ver-se que às contribuições sociais, só tem aplicabilidade o inciso III do art. 146 da Carta Magna, excluindo-se, portanto, os incisos I e II do dispositivo em foco.

d) se fosse necessária lei complementar regulamentadora o artigo 195, § 7º da Carta não teria mencionado expressamente “que atenda requisitos de lei”, visto que, por se tratar de imunidade, teria incidência a regra geral do art.146, II. É evidente que o caso em questão é uma das exceções à regra geral que exige lei complementar em tais hipóteses.

e) uma das finalidades da exigência de regulamentação por lei complementar de dispositivo constitucional é estimular na legislação ordinária dos entes federados um mínimo de unidade e coerência. No caso da imunidade das contribuições da Seguridade Social isso não seria sequer necessário, porquanto somente a União pode instituir contribuições para o custeio da seguridade social das empresas privadas, dentre elas as entidades

*beneficentes. Estados, o Distrito Federal e os Municípios, segundo o artigo 146, § 2º da Carta, somente podem instituir cobrança de seus servidores para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de seus servidores. Diverso é o caso dos impostos, e que é prevista competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo necessário que lei complementar regule as limitações constitucionais ao poder de tributar.*

4.22. Por outro lado, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal só é exigível a lei complementar quando a Constituição **expressamente** a ela faz alusão com referência a determinada matéria, ou seja, quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende toda a legislação ordinária.

4.23. Assim, de acordo com a orientação consolidada pelo STF, quando a Constituição afirma que “são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º), ela está exigindo que a isenção somente ocorrerá se houver efetivamente o cumprimento de requisitos estabelecidos em lei ordinária. Não há que se falar em inconstitucionalidade do art. 55, da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que, conforme foi acima mencionado, leis complementares somente se justificam nas hipóteses expressamente mencionadas no próprio texto constitucional, como sabidamente tem decido, há muito, o Pretório Excelso.

4.24. No Mandado de Injunção 616-SP, o STF discutiu o tema, figurando na relatoria o Ministro Nelson Jobim. Na oportunidade, o STF decidiu que a norma constitucional já havia sido regulamentada pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 9.732/98. PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DA AÇÃO”.

4.25. Recentemente, o STF manteve tal posicionamento, conforme pode ser constatado na decisão proferida pelo Ministro Sepúlveda Pertence (AG. REG no Recurso Extraordinário nº 408823), cujo teor é o seguinte:

“DECISÃO: Agravo regimental de decisão pela qual, por entender não pré-questionada a questão referente à ausência de regulamentação do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, neguei provimento ao recurso

*Sustenta a agravante que a questão suscitada no RE não é a existência de regulamentação do referido dispositivo constitucional, mas a aplicação, pelo acórdão recorrido, do artigo 14 do CTN como norma regulamentadora, quando deveria ser aplicada o art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Tem razão o agravante. Reconsidero a decisão de fl. 329, e passo à análise do recurso extraordinário.*

*Decido.*

*RE, a, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em razão do disposto no art. 195, § 7º da Constituição, reconheceu à inexistência de contribuição previdenciária a entidade de natureza beneficente e assistência social, preenchido os requisitos do artigo 14 do CTN.*

*Alega o RE que, para a concessão de isenção de contribuição social, as entidades beneficentes de assistência social devem preencher os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.732/98, entende que o acórdão recorrido, ao afastar a aplicação dos referidos dispositivos legais, violou os artigos 97, 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal.*

*Tem razão o recorrente. O acórdão recorrido dissente da orientação estabelecida pelo Plenário deste Tribunal no julgamento do MI 616, 17.06.2002, Nelson Jobim, assim ementado:*

*‘CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 9.732/98.*

*PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DA AÇÃO.”*

*Na linha do precedente, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1-A, do C. Pr. Civil).*

*Brasília, 02 de outubro de 2006.*

*“MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – RELATOR.”*

*4.26. O Supremo Tribunal Federal, no agravo de instrumento nº 647933, publicado em 15 de março de 2007, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, novamente consolidou esse entendimento:*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA – INVIABILIDADE – DESPROVIMENTO DO AGRAVO.*

*O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso de apelação, mediante o acórdão de folhas 46 a 55, assim resumido:*

*TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O § 7º do art. 195 da CF/88 aduz que não estão sujeitas à contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos previstos em lei, parâmetros estes que estão dispostos no art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*É bem verdade que a imunidade constitui uma das formas de limitação constitucional ao poder de tributar, o que, nos termos do art. 146, II, CF, exigiria lei complementar para tratar do tema.*

*Ocorre que, in casu, há regra específica a requerer tão-só lei ordinária (art. 195, § 7º, já mencionado), pois quando a Constituição faz alusão genérica à “lei”, não há necessidade de que a matéria seja disciplinada por lei complementar.*

*Hipótese em que a associação autora não comprovou o cumprimento das exigências insculpidas na cidade lei ordinária, pelo que não merece as benesse constitucional, ainda que se entendesse aplicável ao caso a lei complementar (Código Tributário Nacional, art. 14).*

*Apelação improvida.*

*A recorribilidade extraordinária é distinta daquela revelada por simples revisão do que decidido, na maioria das vezes procedida mediante o recurso por excelência - a apelação. Atua-se em sede excepcional à luz da moldura fática delineada soberanamente pela Corte de origem, considerando-se as premissas constantes do acórdão impugnado. A jurisprudência sedimentada é pacífica a respeito, devendo-se ter presente o Verbete nº 279 da Súmula deste Tribunal:*

*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.*

*As razões do extraordinário partem de pressupostos fáticos estranhos à decisão atacada, buscando-se, em última análise, conduzir esta Corte ao reexame dos elementos probatórios para, com fundamento em quadro diverso, assentar a viabilidade do recurso. A Corte de origem assentou que não houve a comprovação do enquadramento das atividades desenvolvidas pela recorrente, mesmo que se entendesse aplicável ao caso o artigo 14 do Código Tributário Nacional (folhas 49).*

*Conheço do agravo e o desprovejo.*

*Publiquem.*

*Brasília, 15 de março de 2007.*

4.27. Deve ser enfatizado que o art. 14 do CTN regulamenta a imunidade relativa a **impostos** incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Não é aplicável às contribuições devidas à seguridade social, que não são impostos, muito menos incidentes sobre o patrimônio, a renda e serviços. A imunidade, nos casos destas contribuições, está prevista no art. 195, § 7º, da CF e a sua regulamentação não está sujeita a lei complementar, conforme determinação do próprio legislador constituinte.

4.28. Portanto, ficam afastadas as alegações referentes à aplicação do art. 14 do CTN, no caso em questão, tendo em vista que conforme posicionamento consolidado no Supremo Tribunal Federal, os requisitos a serem cumpridos para o exercício do direito ao benefício fiscal previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, estão previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.732/98.

4.29. Desta forma, para terem direito à isenção das contribuições devidas à seguridade social, às entidades beneficentes de assistência social não basta o cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Para tanto, é necessário o cumprimento, de forma cumulativa, dos requisitos previstos no art. 55, da Lei nº 8.212/91, conforme determina a própria Constituição Federal.

[...]"

O legislador infraconstitucional acresceu aos requisitos que considerou necessários à imunidade das contribuições sociais as mesmas regras previstas no art. 14 do CTN para os impostos.

Tal entendimento está em consonância com aquele já manifestado pela Segunda Turma da CSRF, em 15 de outubro de 2007:

*Acórdão nº CSRF/02-02.808*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/1992 a 30/06/1997*

*Ementa: IMUNIDADE.*

*Somente fazem jus à imunidade do art. 195, § 7º da CF/88 as entidades beneficentes de assistência social que preencham os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.*



*Recurso Especial do Contribuinte Negado.*

O entendimento aqui esposado também se aplica ao Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD 37144.435-7 relativo às contribuições arrecadadas para as terceiras entidades.

Também, de acordo com o explanado, considera-se pertinente a lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória, já que a recorrente informou nas GFIP's do período de 01/2006 a 12/2007, incorretamente o FPAS 639, relativo à entidade isenta da cota patronal das contribuições previdenciárias, quando deveria ter informado o FPAS 515-0 para a atividade Hospital e 574-0, para a atividade Escola- Centro Formador.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

Descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o Auto-de-Infração. A penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao informar o FPAS de entidade isenta, quando não o era, a recorrente prestou informação incorreta, alterando a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas, infringindo o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do Instituto, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

*Art.284. A infração ao disposto no [inciso IV do caput do art. 225](#) sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:*



|                         |                     |
|-------------------------|---------------------|
| 0 a 5 segurados         | ½ valor mínimo      |
| 6 a 15 segurados        | 1 x o valor mínimo  |
| 16 a 50 segurados       | 2 x o valor mínimo  |
| 51 a 100 segurados      | 5 x o valor mínimo  |
| 101 a 500 segurados     | 10 x o valor mínimo |
| 501 a 1000 segurados    | 20 x o valor mínimo |
| 1001 a 5000 segurados   | 35 x o valor mínimo |
| Acima de 5000 segurados | 50 x o valor mínimo |

*II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo [Decreto nº 4.729, de 9/06/2003](#))*

*III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

*§ 1º A multa de que trata o [inciso I](#), a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o [inciso I](#) será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.*

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que será apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Todavia, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

*“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:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

Quanto a aplicação de multa nos autos de infração de omissão de fatos geradores em GFIP, entendo, que à luz da legislação vigente, as multas 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 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, 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.

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial devendo ser excluídas dos lançamentos referentes aos AIOP's DEBCAD's 37.144.434-9, e 37.144.435-7, as competências até 09/2006, inclusive esta e a multa aplicada no AIOA DEBCAD 37144.436-5, deve ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009.

Processo nº 19515.721306/2011-92  
Acórdão n.º **2302-002.646**

**S2-C3T2**  
Fl. 483

---

CÓPIA