



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10073.720384/2015-75</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2202-011.528 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de outubro de 2025                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | FUNDAÇÃO EDUCACIONAL D. ANDRÉ ARCOVERDE              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

ARGUMENTOS DE DEFESA TRAZIDOS APENAS EM SEDE DE RECURSO.  
INOVAÇÃO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em sede de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO CONDICIONADA. NÃO OBSERVÂNCIA DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101, DE 2009.

A imunidade conferida às entidades benéficas é condicionada ao cumprimento de requisitos legais.

O descumprimento de obrigações acessórias pela entidade configura o não atendimento do requisito previsto no inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS - TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa que não esteja em gozo de isenção de contribuições sociais é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, devidas à Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, e as devidas aos Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados a seu serviço.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso, não conhecendo das alegações constantes do item *ii* capítulo “Da inaplicabilidade da sanção prevista no art. 32 da Lei nº 12.101/2009, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino votou pelas conclusões e manifestou o interesse de declarar voto.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto integral), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela 12<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DRJ/SPO), que julgou procedente lançamento relativo a contribuições sociais previdenciárias da empresa, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, e contribuições devidas por lei a terceiros, incidentes sobre remuneração de segurados empregados. As contribuições forma apuradas em virtude de desconsideração de entidade que se declarou como imune do recolhimento das contribuições devidas pela empresa e contribuições devidas por lei a terceiros.

Conforme relatado pelo julgador de piso, após sucessivos Termos de Intimação Fiscal, apurou a fiscalização (fls. 1060 e ss):

### **Da apuração dos fatos**

O sujeito passivo em tela apresentou, durante o período fiscalizado, GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) com o código FPAS 639 (Fundo da Previdência e Assistência Social). Ou seja, durante o ano-calendário 2011, o contribuinte se declarou como Entidade Beneficente de Assistência Social, com direito à isenção concedida na forma do Art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

O § 7º do art. 195, da Constituição Federal de 1988, estabelece que são isentas de contribuição para a Seguridade Social as entidades benfeitoras de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em Lei.

A Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, lista em seu artigo 29 os requisitos necessários para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias por parte das Entidades Benfeitoras de Assistência Social (transcreve).

Complementando, a Súmula 352 do STJ, estabelece: "A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes." (grifos nossos)

Na análise da Contabilidade (Razão), em conjunto com as Folhas de Pagamento e GFIP (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), foram encontradas diferenças de salários de contribuição, conforme relatado a seguir:

No tocante aos segurados empregados:

Durante o procedimento fiscal, no exame da contabilidade (Razão), deparou-se com os lançamentos efetuados nas seguintes contas:

...

Em virtude da análise dos dados, apurou-se o valor da despesa mensal do interessado com seus segurados empregados, e comparou-se com os valores lançados na GFIP (Anexo I). Percebe-se claramente que nesta, em determinadas competências, não há a inclusão da totalidade da remuneração paga e/ou creditada aos segurados empregados e apurada na contabilidade.

Em resposta ao Termo de Constatação, o sujeito passivo alega, dentre outras questões, que os valores utilizados como base de cálculo da GFIP, para apuração de divergência de remuneração de segurado empregado, não corresponde aos valores enviados pela Instituição à Receita Federal. Ocorre que as GFIP utilizadas no cálculo em questão são as últimas declarações enviadas pelo sujeito passivo antes do inicio da ação fiscal. Ou seja, as declarações consideradas por esta fiscalização nos cálculos contestados são as últimas declarações válidas, enviadas dentro do período da espontaneidade, que constam em nossos sistemas informatizados.

Além disso, os valores da contabilidade que foram utilizados nos cálculos contestados, são, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, base de cálculo para a Previdência Social, sendo esse o motivo de terem sido incluídas nas apurações citadas.

Verifica-se que o contribuinte não acolheu o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, inciso IV, do Decreto nº 3.048/99, e, por consequência, o inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/09.

No tocante aos segurados contribuintes individuais:

Durante o procedimento fiscal, efetuou-se batimento entre as Folhas de Pagamento, as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) do interessado, e apurou-se que em determinadas competências o contribuinte não informa nas GFIP a totalidade das remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, e apuradas nas Folhas de Pagamento (Anexo II).

Em resposta ao Termo de Constatação, o contribuinte alega, mais uma vez, que os valores utilizados como base de cálculo da GFIP, para apuração de divergência

de remuneração de segurado contribuinte individual, não correspondem aos valores enviados pela Instituição à Receita Federal. Ocorre que as GFIP utilizadas no cálculo em questão são as últimas declarações enviadas pelo sujeito passivo antes do início da ação fiscal. Ou seja, as declarações consideradas por esta fiscalização nos cálculos contestados são as últimas declarações válidas, enviadas dentro do período da espontaneidade, que constam em nossos sistemas informatizados.

Já na análise da contabilidade, deparou-se com a conta 40202060000000004382 (Honorários Advocatícios). O sujeito passivo fora intimado, por meio do TIF 004, a apresentar os recibos dos pagamentos efetuados e contabilizados no Livro Razão. De posse dos documentos, esta fiscalização averiguou que os segurados, que receberam as verbas referentes a honorários advocatícios, não foram incluídos em GFIP (Anexo III).

Portanto, verifica-se que o contribuinte não obedeceu ao disposto no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, inciso IV, do Decreto nº 3.048/99, e, por consequência, ao disposto no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/09.

Mais uma vez o sujeito passivo contesta o cálculo efetuado, alegando que os segurados que receberam as verbas referentes a honorários advocatícios foram devidamente incluídas em suas declarações, e os recolhimentos devidamente efetivados. Ocorre que os documentos apresentados em sua defesa são de data posterior ao início da ação fiscal. Sendo assim, não há que se falar em espontaneidade, tampouco em equívoco desta fiscalização.

Outrossim, como a entidade recolhe e declara em GFIP as contribuições como se isenta fosse (FPAS 639), o sistema de arrecadação previdenciária não acusa, com tal conduta, divergência entre os montantes das contribuições devidas e recolhidas. No entanto, não há espaço para abraçar a hipótese de que a entidade se encontrava em situação regular no tocante ao recolhimento das contribuições citadas, para que, assim, fizesse jus ao reconhecimento da isenção pelo cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/99, pois, uma vez assim considerada, teria ela tirado proveito da própria irregularidade. Há notório descumprimento da obrigação acessória consubstanciada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 e art. 225, inciso IV, do Decreto nº 3.048/99, e, por consequência, do inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/09.

Diante de todo o exposto, verifica-se que o contribuinte reiteradamente não acolheu o requisito elencado no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/09. E tendo em vista que as Entidades Beneficentes devem cumprir, cumulativamente, todas as exigências citadas no artigo 29, depreende-se, de forma incontestável, que o contribuinte em questão não faz jus ao gozo da isenção concedida na forma legislação citada.

Transcreve art. 32 da Lei nº 12.101/09.

Cumpre ressaltar que não se deve confundir o exercício de atividade filantrópica por uma Entidade Beneficente de Assistência Social - EBAS com o direito ao gozo regular da isenção previdenciária da cota patronal.

#### Da apuração dos débitos

No presente procedimento fiscal apurou-se os débitos, no período de jan/2011 a dez/2011, correspondentes às seguintes contribuições arrecadadas pela Receita Federal do Brasil e não recolhidas pelo contribuinte, nem informadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, pelo fato de o mesmo declarar, indevidamente, o FPAS 639-0:

...

#### DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte foi cientificado das autuações ...

Apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

...

#### **Questão de ordem**

A Impugnante é uma Entidade Beneficente de Assistência Social e titular da imunidade consagrada no art. 195, § 7º da Constituição da República. E por se tratar de regra de imunidade tributária, na esteira de vasto lastro jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, aplicam-se-lhe as regras contidas em Lei Complementar, in casu, o Código Tributário Nacional.

Erroneamente, o órgão arrecadador aplicou as regras da Lei nº 12.101/09, e olvidou que os tributos são instituídos por Lei, mas as imunidades nem a Lei pode revogar.

Não pode uma Lei Ordinária estabelecer requisitos que violem ou restrinjam o direito à imunidade estabelecido na Constituição Brasileira, notadamente quando a instituição cumpre seus objetivos de atendimento das necessidades básicas da população (educação e saúde), bem como os estabelecidos na Lei Complementar.

No caso, os débitos apurados no presente procedimento fiscal são inconstitucionais, razão pela qual devem ser cancelados.

#### **Dos fatos**

A Impugnante é instituição de ensino beneficente de assistência social, de sorte que goza da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Cabe ressaltar, outrossim, que a mesma cumpre, indubitavelmente, os requisitos infraconstitucionais para gozo da imunidade tributária, em que pese haver não incidência constitucionalmente qualificada relativa às contribuições para a seguridade social.

Nesse sentido, obteve reiteradamente o hoje denominado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS.

No entanto, a ora Impugnante foi surpreendida com a presente autuação de monta exorbitante, verificando-se da análise do "Relatório do Auto de Infração" referente aos Debcad's nºs 51.069.250-8, 51.069.251-6, 51.069.252-4, 51.069.253-2, 51.069.254-0 e 51.077.626-4, débitos esses lavrados através de procedimento fiscal instaurado por meio do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0710500.2014.00009, para verificação do cumprimento de obrigações previdenciárias pertinentes aos rendimentos pagos a segurados empregados, no período de 01/2011 a 12/2011, com análise de escrituração contábil.

No que tange aos débitos agrupados no presente processo administrativo (51.069.253-2 e 51.069.254-0), verifica-se que os mesmos se referem, respectivamente, a:

...

O Fiscal alega, no Relatório, que a ora Impugnante teria descumprido o previsto nos art. 32 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, IV do Decreto nº 3.048/99 e, por consequência, o art. 29, VII da Lei nº 12.101/2009, na medida em que houve suposto descumprimento de obrigação acessória.

Além disso, o Fiscal autuante informa que, ao analisar o Livro Razão e as GFIP's, verificou que não era incluída a totalidade da remuneração paga e/ou creditada aos segurados empregados, bem como alega supostas divergências entre os valores lançados na GFIP e no Livro Razão. Diante dessas alegações, cabem os esclarecimentos a seguir.

Divergências entre valores lançados na GFIP e no Livro Razão (segurados empregados) – Anexo II

A hipótese ventilada no procedimento fiscal é impossível, pois não há qualquer pagamento de segurado empregado que não esteja na folha e na contabilidade.

O Relatório Fiscal afirma a existência contábil de despesas com pessoal não lançadas na GFIP e que, por isso, o total da guia não representaria a totalidade dos valores creditados/pagos aos empregados.

A Impugnante, em resposta ao Termo de Constatação nº 001, apresentou com vasto lastro probatório da regularidade das informações prestadas na GFIP e constantes de sua contabilidade, demonstrando que as divergências referem-se a provisões e valores que não compõem a base da GFIP.

No Razão das contas apresentadas adicionam-se valores que não foram pagos aos trabalhadores, mas um conjunto de lançamentos, a débito ou a crédito, que possuem função contábil, mas que não compõem a base de cálculo da GFIP, tais como provisão mensal de férias, 1/3 constitucional de férias, saldos de remuneração pagos na rescisão, devolução de descontos, faltas etc.

Como se sabe, em que pese o tratamento contábil e tributário, a 'provisão' é uma reserva de valor para atender a despesas que se espera, e não a despesa em si, que ocorre efetivamente quando de seu pagamento.

Elaboramos a planilha abaixo que melhor evidencia essas diferenças e enviamos no Anexo a Relação de Estabelecimentos Centralizados - REC, com o respectivo protocolo de envio:

...

As diferenças entre o Razão e a GFIP decorrem do fato de que os valores lançados na GFIP não têm exata correspondência com valores encontrados na conta de despesas da Contabilidade, uma vez que existe uma série de ocorrências com implicações previdenciárias e fiscais que impactam no seu valor final.

No caso, o valor final da GFIP, em cada competência, leva em consideração as seguintes ocorrências e procedimentos contábeis (provisão de férias):

...

1º) o valor lançado como base de cálculo mensal não corresponde aos valores enviados pela Instituição. Como prova, encaminhamos em anexo as respectivas GFIP's das competências destacadas na planilha do Anexo II do Termo.

2º) na coluna "Razão", a fiscalização adicionou valores que não foram pagos aos trabalhadores, mas um conjunto de despesas que possuem uma função contábil, que não compõem a base de cálculo da GFIP, tais como provisão mensal de férias, 1/3 constitucional de férias, saldos de remuneração pagos na rescisão e que por isso constam da GRFP, devolução de descontos, faltas, etc.

Diante do conjunto de ocorrências e provisões levadas a efeito no período de março a dezembro de 2011, observa-se no seguinte quadro descritivo a composição das contas, de onde se observa não haver qualquer divergência, como equivocadamente apontou o órgão arrecadador:

...

Observe-se que após os acréscimos e deduções, o valor final possui a exata correspondência com os valores lançados na GFIP-SE, não havendo qualquer divergência punível, como descrito no Relatório Fiscal.

...

#### Divergências entre valores lançados na GFIP e no Livro Razão (segurados contribuintes individuais) – Anexo III

No item 5.5 do Relatório Fiscal, afirma-se que a instituição teria deixado de informar na GFIP a totalidade de remunerações pagas e/ou creditadas aos contribuintes individuais, gerando as diferenças que exsurgem nas competências 02/2011, 05/2011 e 07/2011.

Diante desta assertiva, prestamos os seguintes esclarecimentos:

**a) divergência na competência 02/2011:**

O Relatório aponta uma divergência de R\$ 22.327,87. Contudo, deixou de observar que a Instituição apresentou uma GFIP retificadora no dia 04/03/2011.

Apresentamos em Anexo a GFIP Retificadora e chamamos atenção para a pág. 09/11, onde consta a informação do valor de R\$ 22.327,87.

**b) divergência na competência 05/2011.**

Em maio de 2011 foi ordenado o pagamento da importância de R\$26.587,87 à Dra. Nadime Alexandre de Castro sendo esse valor imediatamente apropriado pela contabilidade na competência 05/2011, para pagamento na competência 06/2011.

Os honorários foram pagos em 08/06/2011, conforme cópia do cheque e do Recibo de Pagamento a Autônomo.

Assim, considerando que o pagamento foi realizado na competência 06/2011, e não na competência 05/2011, não poderia mesmo constar desta base de calculo.

**c) divergência na competência 07/2011** A situação é idêntica à anterior.

Em julho de 2011 foi ordenado o pagamento da importância de R\$3.613,91 ao Dr. Rogério Tabet de Almeida, sendo esse valor imediatamente apropriado pela contabilidade na competência 07/2011.

Os honorários foram pagos em 17/08/2011, conforme se verifica na cópia do cheque e do Recibo de Pagamento a Autônomo.

Assim, considerando que o pagamento foi realizado na competência 08/2011, e não na competência 07/2011, não poderia mesmo constar desta base de calculo.

**Pagamento de honorários advocatícios**

O Relatório destaca a existência de pagamento de honorários advocatícios em desconformidade com a Lei nº 8.212/91 e Decreto nº 3.048/99, todos arrolados em seu Anexo.

Independente de qualquer discussão que se possa extrair deste debate a instituição providenciou o recolhimento de todas as verbas de natureza previdenciária e tributária, de forma a não suscitar qualquer dúvida sobre a existência de prejuízos à Fazenda.

Apresentamos todas as Guias da Previdencia Social e também as respectivas GFIP's.

Dessa forma, o presente instrumento se presta para impugnar as três autuações reunidas no processo administrativo Comprot nº 10073.720384/2015-75, sendo demonstrada individualmente a improcedência de cada uma das supostas infrações.

**Do direito**

...

Conforme restou antecipado, a autoridade administrativa promoveu o lançamento dos referidos créditos tributários sob o fundamento de que a Impugnante teria descumprido o previsto nos arts. 32 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, IV do Decreto nº 3.048/99, e por, consequência, o art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009, por suposto descumprimento de obrigação acessória.

Infere-se que a Autuação em epígrafe se baseou in integrum no suposto descumprimento de obrigação acessória por parte da Impugnante. Todavia, é possível verificar que em nenhum momento a Fiscal autuante alega o descumprimento dos demais requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009 para a "isenção" das Contribuições Sociais de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

Entretanto, conforme esposado, a ora Impugnante, além de cumprir os demais requisitos para a fruição isencial supracitada, ou melhor, a imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição da República, também cumpre o requisito no que tange as obrigações acessórias.

...

**Da condição de entidade imune – redação do art. 195, § 7º da Constituição Federal**

...

Desta feita, não havendo dúvidas quanto à natureza de imunidade da não incidência constitucional prevista no art. 195, § 7º da CF, apenas Lei Complementar pode regulamentar tal previsão, conforme inteligência do art. 146, II, da Carta da República, cabendo ao Código Tributário Nacional, então por meio de seu art. 14, disciplinar a matéria.

No caso ora sub examine, não há demonstração de qualquer violação ao artigo 14 do CTN, de sorte a manter intacta a imunidade tributária conferida à Impugnante pelo Constituinte Originário.

Nem se alegue, igualmente, que a ora Impugnante, em razão dos supostos descumprimentos de obrigação acessória, teria violado o referido dispositivo legal, na medida em que: I) Não houve descumprimento de obrigação acessória, especialmente, em razão de utilização de código de Fundo de Previdência e Assistência Social relativo às Instituições Beneficentes de Assistência Social, visto que o é; e II) O descumprimento de obrigação acessória, desde que não implique violação à Constituição Federal ou ao Código Tributário Nacional, no sentido de indicar o não cumprimento dos requisitos básicos à condição de entidade beneficiante de assistência social, descharacterizando o núcleo de tal natureza, não pode afastar a não incidência constitucional fazendo incidir exação.

...

**Do cumprimento pela Impugnante quanto aos requisitos para o gozo da imunidade – inclusive no que tange às obrigações acessórias**

A priori, vale destacar que a Fiscal Autuante se baseou apenas em suposto descumprimento de obrigação acessória, mas não alegou em nenhum momento que a Impugnante não cumpre os demais requisitos para a fruição da imunidade tributária.

Os requisitos para gozo da imunidade possuem base constitucional, ou seja, presentes estão no texto da Carta Maior, seja de forma expressa, seja de forma implícita.

...

Por isso, os requisitos expressos em legislação infra-constitucional são normas de conduta que podem expressar natureza meramente formal ou material, vale dizer, destinam-se a reproduzir aqueles implícitos no Texto Maior (materiais) ou a estabelecer meios de aferição das exigências já contidas na Constituição (formais). Por isso, deve ser verificada qual a função do dispositivo contido na legislação/para efeito de gozo da imunidade.

A redação do inciso III, do artigo 14, do Código Tributário Nacional é seguida literalmente do art. 32 da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, IV do Decreto nº 3048/99 e, por consequência, o art. 29, VII da Lei nº 12.101/2009. Transcreve.

Dessa forma, vale questionar qual é o núcleo de significação das expressões utilizadas no enunciado transrito e qual o limite hermenêutico pode alcançar na aplicação da norma em si.

Já foi demonstrado que o art. 14, III, do CTN estabelece requisito para gozo da imunidade que deve ser interpretado em consonância com a hipótese constitucional correlata. Por isso, é necessário estabelecer qual o limite hermenêutico do referido dispositivo.

Desta forma, interessa, no presente caso, verificar a natureza dos requisitos obtidos em sede do art. 14 do CTN...

...

Destarte, ao contrário dos incisos I e II, do artigo 14, do CTN, o requisito do inciso III, deve ser interpretado com razoabilidade e proporcionalidade, na medida em que seu comando busca efetividade de valores não encerrados na própria norma, mas sim no sistema constitucional.

Logo, verificado eventual descumprimento de obrigação acessória, a entidade deve sofrer a aplicação das multas pecuniárias - multa de ofício - impostas a qualquer contribuinte, visto que a elas (obrigações instrumentais) a entidade não é imune.

A previsão contida no parágrafo primeiro do art. 14 do CTN mostra-se então aplicável apenas quando verificada a completa desídia ou o dolo de adulterar

informações, comprometendo a totalidade da escrita contábil, situação em que se mostra infrutífera a diligência pública para aferição da realidade econômica da instituição, hipótese absolutamente contrária ao verificado nos presentes autos.

Não se sustenta, por meio desta defesa, que a instituição ora Impugnante, por ser imune, não deva cumprir com as suas obrigações acessórias, mesmo porque esta alegação não encontraria suporte no entendimento recentemente exarado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 250844, Rel. Min. Marco Aurélio, 29.05.2012 e RE AgR 702604, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 25.09.2012).

O que se sustenta é que a punição para supostos descumprimentos pontuais, que não impedem ou dificultam a aferição do cumprimento dos requisitos, tal como no caso concreto, se houver, deve ser a multa pecuniária – multa de ofício – e não a exclusão ou cancelamento da imunidade, hipótese restrita à completa impossibilidade de verificação das informações verídicas ou ausência integral de observância às obrigações acessórias. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Sendo assim, em qualquer dos níveis da Federação, ou seja, se em caso de descumprimento de qualquer obrigação acessória ou formalidade a que está obrigada a Instituição, houver a consequente exclusão dos efeitos da imunidade tributária, mormente na realidade tributária brasileira, cujo número de obrigações acessórias é quase incontável, estarse-ia, na realidade, negando eficácia aos preceitos fundamentais insculpidos no artigo 150, VI; e 195, §7º, da CF, posto que nenhuma Instituição alcançaria o êxito de cumprir todas as obrigações durante a sua história de funcionamento.

**Da inexigibilidade das contribuições ao Sistema “S” – SESC, SEBRAE, INCRA, FNDE, em razão de ser a Impugnante entidade beneficiante de assistência social**

Nos presentes autos, pretende a Autoridade Fiscal impor a incidência de contribuição estranha à atividade da Impugnante, ressaltando-se que não é a mesma instituição comercial, e sim filantrópica, beneficiante de assistência social, razão pela qual, para a regular incidência das contribuições ao SESC, e, por via reflexa, ao SEBRAE, além do FNDE, necessário se faz a previsão do sujeito passivo, no presente caso, de Entidades Beneficentes de Assistência Social, prestadoras de serviço de utilidade pública, em Lei Formal, e não, como ocorre, por meio de plano sindical.

...

**A desproporcionalidade pelo suposto descumprimento de obrigação acessória – princípio do não confisco**

Pois bem. O não cumprimento de uma obrigação acessória deve sujeitar o infrator à penalidade de multa, mas não à perda do direito subjetivo constitucional de imunidade, notadamente quando cumpridos os requisitos que compõem a essência de sua atividade benemerente.

Qualquer empresa privada em situação semelhante se sujeitaria, tão somente, a uma multa cujo valor, observado o princípio da proporcionalidade, sequer se aproximaria de uma fração do valor apurado nos autos.

No procedimento fiscal ora impugnado o órgão arrecadador, por vias transversas, tenta violar o Princípio de Não Confisco e, indiretamente, a cláusula pétreia de imunidade.

#### **Considerações finais**

Ademais, trata-se, como exposto, de uma Entidade Beneficente de Assistência Social mantenedora do hospital que atende a todos usuários do SUS de Valença e região, sendo, inclusive, integrante do Programa 100%.

Ao longo dos anos (e em especial no ano de 2011), cumpriu com rigor as exigências se relacionam à sua essência, e que oneram sobremaneira a estrutura de seus custos, no que se inclui a concessão de centenas de bolsas de estudos a jovens carentes e o integral atendimento dos usuários do Sistema Único de Saúde - SUS.

A prevalecer o entendimento exposto nos autos, estar-se-á ferindo de morte uma instituição essencialmente comunitária, entidade que há décadas desempenha os mais nobres serviços de atendimento à população local no exercício das funções próprias do Estado, sem causação do mais remoto prejuízo ao Fiscal e às suas postulações.

#### **Do pedido**

Por todo o exposto, a Impugnante requer seja julgada procedente a impugnação, a fim de que sejam pronunciados nulos, em razão da violação ao princípio da legalidade, ou improcedentes, todos os lançamentos constantes dos Autos de Infração nºs 51.069.253-2 e 51.069.254-0.

No mais, requer o apensamento do presente processo administrativo aos Processos Administrativos 10073.720383/2015-21 e 10073.720385/2015-10, tendo em vista a dependência das matérias e débitos discutidos nos respectivos feitos.

O colegiado da 12<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando emitido por autoridade competente e observados os requisitos constitucionais, legais e, em especial, o quanto previsto na legislação que rege o processo administrativo-fiscal.

**ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. REQUISITOS. NÃO CUMPRIMENTO. SUSPENSÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.**

Para ter direito à isenção das contribuições sociais, a entidade deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.

Somente ficavam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 a partir de 30/11/2009, as entidades benficiaentes de assistência social que cumpriam cumulativamente os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

A partir de 30/11/2009, quando entrou em vigor a Lei nº 12.101/2009, sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos legais exigidos para o gozo da isenção, é lavrado o auto de infração de obrigações principais relativo ao período correspondente, considerando-se automaticamente suspenso o direito à isenção no mesmo período, seguindo o rito previsto no Decreto nº 70.235/1972, em observância ao § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS - TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa que não esteja em gozo de isenção de contribuições sociais é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, devidas à Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, e as devidas aos Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados a seu serviço.

#### ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

#### MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. ARGUIÇÃO DE CONFISCO.

A multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual faz referência o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, aplica-se ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias a partir da competência 12/2008.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

#### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 27/6/2016, a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 27/7/2016, por meio do qual submete à apreciação deste Conselho as seguintes partes das teses de defesa já submetidas à primeira instância julgadora, acrescentando novas teses. As teses de defesa estão dispostas nos seguintes capítulos:

1 – Da inexistência de descumprimento de obrigações acessórias; repete os argumentos submetidos à primeira instância;

2 – Inaplicabilidade da sanção prevista no art. 32 da Lei 12.101/2009: neste capítulo apresenta novas teses no item ii, ou seja,

- i.) a suspensão do direito à isenção de contribuições sociais, em virtude de "não declarar em GFIP a totalidade das remunerações pagas", mostra-se indevida, na medida em que existe sanção específica para tal infração;
- ii) A aplicação de sanção específica, prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, garantiria a estatura harmônica do sistema jurídico, na medida em que: (a) penalizaria o contribuinte em razão de a sua conduta e não de sua pessoa, garantindo o tratamento igualitário entre os contribuintes; (b) satisfaria a intenção legislativa quando introduziu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91; (c) sancionaria o contribuinte de forma proporcional, haja vista não haver adequação entre a suspensão do direito à isenção de contribuições sociais e o objetivo da norma constitucional imunizante: atendido o objetivo da norma imunizante constitucional, garantindo educação e saúde gratuita aos cidadãos, não se mostra proporcional punir o contribuinte duas vezes: com bolsas que concede e com o tributo do qual é imune na sua origem e na sua natureza.

3 – Da inexigibilidade das contribuições ao Sistema S em razão de ser a recorrente entidade beneficiante de assistência social.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, porém somente será conhecido em parte, conforme se verá no decorrer deste voto.

Conforme relatado, discute-se no presente lançamento contribuições previdenciárias e devidas a terceiros, incidentes sobre remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais; motivou o lançamento o fato de a empresa, no período do lançamento, ter descumprido o disposto no VII da Lei nº 12.101, e 2009, vigente na época dos fatos, e que assim disciplinava:

Art. 29. A entidade beneficiante certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

...

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; ...

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a entidade deixou de informar em GFIP, em determinadas competências, a totalidade da remuneração paga e/ou creditada aos segurados empregados e apurada na contabilidade; também em determinadas competências o contribuinte não informou nas GFIP a totalidade das remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, e apuradas nas Folhas de Pagamento, inclusive a título de honorários advocatícios; dessa forma, descumpriu o que preceitua art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91, c/c art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e, por consequência, o inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Inicialmente assinala-se que constitucionalidade da Lei nº 12.101, de 2009, foi objeto de julgamento pelo STF na ADI 4480; no julgamento, o STF concluiu pela constitucionalidade de dispositivos da referida lei que tratavam de procedimentos, e pela inconstitucionalidade daqueles que tratavam do gozo da imunidade. A decisão foi a seguinte:

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.202

Assim, o art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, por trazer aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, sendo assim passíveis de definição em lei ordinária, foi declarado constitucional, de forma que deve ser observado pelo aplicador da Lei.

De se destacar que o caput do citado normativo é cristalino ao estabelecer que “A entidade beneficiante certificada ... fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: ...” de forma que o não cumprimento de quaisquer dos requisitos é suficiente para que a isenção não seja concedida. Dessa forma, a alegação de que a suspensão do direito à isenção de contribuições sociais, em virtude de “não declarar em GFIP a totalidade das remunerações pagas”, mostra-se indevida, na medida em que existe sanção específica para tal infração, não se sustenta, pois a lei exige o cumprimento das obrigações para fins do gozo da isenção, independentemente da aplicação da penalidade por tal descumprimento.

Inicialmente em capítulo intitulado “Da inexistência de descumprimento de obrigações acessórias” o recorrente repete os argumentos submetidos à primeira instância, de forma que, por concordar com os fundamentos bem lançados pelo julgador de piso, adoto-os como razões de decidir, replicando-os em parte:

Das alegações referentes às divergências entre valores lançados na GFIP e no Livro Razão (segurados empregados)

De acordo com o Relatório Fiscal, no exame da contabilidade apresentada pela empresa, a fiscalização apurou os valores das despesas mensais com os segurados empregados, constatando que, no período de 03/2011 a 12/2011, não houve a inclusão em GFIP da totalidade da remuneração paga e/ou creditada aos referidos segurados, conforme demonstrado no Anexo I.

A Impugnante informa que, em resposta ao Termo de Constatação nº 001, apresentou vasto lastro probatório da regularidade das informações prestadas em GFIP e constantes de sua contabilidade, demonstrando que as divergências referem-se a provisões e valores que não compõem a base de cálculo da GFIP.

Alega, em síntese, que:

1º) o valor lançado como base de cálculo mensal não corresponde aos valores enviados pela empresa, conforme comprovam as cópias de GFIP anexadas à defesa;

2º) na coluna “Razão”, a fiscalização adicionou valores que não foram pagos aos trabalhadores, mas um conjunto de despesas que possuem uma função contábil, as quais não compõem a base de cálculo da GFIP, tais como provisão mensal de férias, 1/3 constitucional de férias, saldos de remuneração pagos na rescisão, devolução de descontos, faltas, etc.

Conforme se observa na Resposta ao Termo de Constatação, a empresa apresentou estas mesmas alegações, com elaboração de planilha a fim de demonstrar os valores lançados nas contas do Razão que resultariam na base de cálculo declarada em GFIP, planilha que também consta da impugnação.

No que se refere à primeira alegação, cabe esclarecer que, conforme consta do Relatório Fiscal, as GFIP's utilizadas no cálculo são as últimas declarações enviadas pelo sujeito passivo antes do início da ação fiscal, ou seja, as GFIP's consideradas pela fiscalização nos cálculos contestados são as últimas declarações válidas, enviadas dentro do período da espontaneidade, que constam dos sistemas informatizados.

As informações da Auditora Fiscal Autuante são confirmadas através de consulta aos sistemas informatizados GFIP WEB e CCORGFIP, verificando-se que, de fato, em todas as competências do período fiscalizado, as GFIP's que serviram de base para o cálculo efetuado pela fiscalização são as últimas GFIP's entregues pelo contribuinte antes do início da ação fiscal, que se encontravam, portanto, válidas, naquela data.

Ademais, as GFIP's anexadas pela empresa em resposta ao Termo de Constatação e também na impugnação correspondem exatamente a estas GFIP's, que, repita-se, são as ultimas GFIP's enviadas antes do inicio da ação fiscal, e que foram utilizadas para o lançamento fiscal.

Desta forma, não procedem as alegações da empresa de que os valores lançados pela fiscalização como base de cálculo mensal não correspondem aos valores por ela enviados, conforme comprovariam as cópias de GFIP anexadas à defesa.

Em relação à segunda alegação, observa-se que a empresa anexou à resposta ao Termo de Constatação cópias das GFIP's enviadas no ano de 2011 (Anexo B1), folhas do Livro Razão referentes às contas Provisões para Férias (conta 02534-4 210040301000000), Férias Administrativas (conta 04088-0 401011500000000), Férias Docente (conta 03976-0 401011900000000), Férias Hospitalar (conta 04032-5 401010600000000), Salário Docente (03962-9 401010400000000), Provisões para Décimo Terc. Sal. (conta 02541-4 210040302000000), Salário Hospitalar (conta 04018-5 401010500000000), Salário Administrativo (conta 04074-9 401011400000000), Balancete Analítico (Anexo B2).

Cabe registrar que os referidos documentos foram verificados pela Auditora Fiscal Autuante no decorrer da ação fiscal, que, na elaboração do Relatório Fiscal esclareceu que os valores da contabilidade que foram utilizados nos cálculos contestados são, ao contrário do que a afirma o sujeito passivo, base de cálculo para a Previdência Social, sendo esse o motivo de terem sido incluídas nas apurações da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Conforme se verifica no Anexo II do Termo de Constatação, a Auditora Fiscal relaciona, por competência, as contas do Livro Razão utilizadas para apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais discriminamos abaixo:

Código da Conta Descrição da Conta 40101040000000003962 SALÁRIO DOCENTE  
40101050000000004018 SALÁRIO HOSPITALAR 40101060000000004032 FÉRIAS  
HOSPITALAR 40101140000000004074 SALÁRIO ADMINISTRATIVO  
40101150000000004088 FÉRIAS ADMINISTRATIVAS 40101190000000003976  
FÉRIAS DOCENTE

Pode-se observar que todas as contas consideradas pela fiscalização estão classificadas no Balancete Analítico da empresa como contas de Despesas com Pessoal, sendo correspondem aos mesmos valores lançados nas contas e Balancete Analítico apresentados pela empresa em resposta ao referido Termo, não se verificando nas mesmas quaisquer lançamentos de valores que não sejam considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ressalte-se ainda que a empresa não trouxe aos autos quaisquer documentos que comprovasssem o lançamento dos valores por ela discriminados como não integrantes da base de cálculo previdenciária, no quadro descritivo apresentado na resposta ao Termo de Constatação ou na impugnação interposta.

Diante do exposto, confirmam-se as informações da Auditora Fiscal Autuante quanto à não declaração em GFIP da totalidade da remuneração paga e/ou creditada pela empresa aos segurados empregados, descumprindo, assim, o disposto no art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, IV, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e como consequência, o inciso VII do art. 29 da Lei nº

12.101/2009, não havendo qualquer reparo a ser efetuado no presente lançamento fiscal, através do qual são exigidas as contribuições a cargo da empresa destinadas à Seguridade Social e aos Terceiros, incidentes sobre a base de cálculo apurada na contabilidade e não declarada em GFIP.

**Das alegações referentes às divergências entre os valores lançados na GFIP e no Livro Razão (segurados contribuintes individuais)**

De acordo com o Relatório Fiscal, efetuando-se o batimento entre as folhas de pagamento e as GFIP's apresentadas pela empresa, a fiscalização constatou que nas competências 02/2011, 05/2011 e 07/2011 não foram declarados em GFIP a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, conforme demonstrado no Anexo II.

Informa ainda a fiscalização que da análise da conta contábil 40202060000000004392 – Honorários Advocatícios e dos recibos de pagamento apresentados pela empresa, constatou que os valores pagos, devidos ou creditados aos segurados contribuintes individuais a título de honorários advocatícios não foram declarados em GFIP, conforme demonstrado no Anexo III.

...

Sendo assim, em que pese a empresa ter incluído os valores pagos a título de honorários advocatícios nas GFIP's enviadas em 23/12/2014, o fez em data posterior ao início da ação fiscal, devendo ser consideradas, portanto, as últimas GFIP's enviadas pela empresa e válidas no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil na data do início da ação fiscal, nas quais não se encontravam declarados os valores em referência.

Em relação aos recolhimentos efetuados em 23/12/2014, conforme visto, referem-se somente às contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, as quais não fazem parte do presente lançamento fiscal.

Desta forma, confirmam-se as informações da Auditora Fiscal Autuante quanto à não declaração em GFIP da totalidade da remuneração paga e/ou creditada pela empresa aos segurados contribuintes individuais, descumprindo, assim, o disposto no art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, IV, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e como consequência, o inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, não havendo qualquer reparo a ser efetuado no presente lançamento fiscal, através do qual são exigidas as contribuições a cargo da empresa destinadas à Seguridade Social incidentes sobre a base de cálculo apurada na contabilidade e/ou folha de pagamento e não declarada em GFIP.

...

Cabe frisar que não basta exercer atividades na área da assistência social e da educação, e ser detentora de certificação, para que a entidade, com relação às competências de 01/2011 a 12/2011, seja considerada isenta das contribuições em questão, devendo, para tanto, cumprir, cumulativamente, os requisitos

estabelecidos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, o que não ocorreu, no caso em tela, pois, conforme o Relatório Fiscal, não foi atendido o seu inciso VII.

Assim, diante da constatação do descumprimento, pela entidade, do requisito estabelecido no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, a fiscalização efetuou o lançamento do presente crédito tributário, exigindo as contribuições a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social e aos Terceiros, incidentes sobre remunerações apuradas na contabilidade e folhas de pagamento apresentadas, não declaradas em GFIP, observando o disposto em seu artigo 32, abaixo reproduzido:

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.

§ 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.

...

Em resumo, não restam dúvidas do descumprimento reiterado de obrigações acessórias previstas na Lei nº 8.212/91, e consequentemente do art. 29, inciso VII da Lei nº 12.101/2009, motivo pelo qual deve ser mantido o lançamento.

Prosegue a recorrente alegando a inaplicabilidade da sanção prevista no art. 32 da Lei 12.101/2009, trazendo novas teses que resumem nos seguintes tópicos:

- i.) a suspensão do direito à isenção de contribuições sociais, em virtude de "não declarar em GFIP a totalidade das remunerações pagas", mostra-se indevida, na medida em que existe sanção específica para tal infração;
- ii) A aplicação de sanção específica, prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, garantiria a estatura harmônica do sistema jurídico, na medida em que: (a) penalizaria o contribuinte em razão de a sua conduta e não de sua pessoa, garantindo o tratamento igualitário entre os contribuintes; (b) satisfaria a intenção legislativa quando introduziu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91; (c) sancionaria o contribuinte de forma proporcional, haja vista não haver adequação entre a suspensão do direito à isenção de contribuições sociais e o objetivo da norma constitucional imunizante: atendido o objetivo da norma imunizante constitucional, garantindo educação e saúde gratuita aos cidadãos, não se mostra proporcional punir o contribuinte duas vezes: com bolsas que concede e com o tributo do qual é imune na sua origem e na sua natureza.

As alegações do item ‘i’ já foram abordadas neste voto.

Já as alegações do item ‘ii’ não serão conhecidas, eis que não foram apresentadas quando da impugnação, conforme relatório deste voto. De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, de forma a que as inovações devam ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido. Posto isso, não conheço dessas alegações.

Mas mesmo que se conhece dessas alegações, trata-se de aplicação estrita da legislação, em relação à qual não pode a autoridade julgadora se esquivar, não havendo como dar razão ao recorrente, conforme já apontado anteriormente neste voto. A aplicação da penalidade nos termos do art. 32-A é autônoma em relação às exigências do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Por fim, a recorrente discorre sobre a inexigibilidade das contribuições ao Sistema S em razão de ser a recorrente entidade benéfica de assistência social, não tendo a intenção de auferir lucros, de forma que não é contribuinte das contribuições devidas ao SESC, SEBRAE, FNDE ou ao INCRA, por não realizar atividade econômica.

Ora, aqui também há reiteração de teses recursais já devidamente analisadas pelo julgador de piso, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

Nada de ilegal na exigência de tais contribuições, visto que o entendimento de que as empresas prestadoras de serviço são contribuintes do SESC, SENAC e SEBRAE encontra-se pacificado pelos tribunais superiores, como se observa do julgamento publicado no DJ de 24/04/2008, p. 1, onde o Ministro José Delgado proferiu a seguinte ementa no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2007/0295967-4:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO SESC, SENAC E SEBRAE. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

1. (...)
2. Pacífico o posicionamento desta Corte no sentido de que as empresas prestadoras de serviços encontram-se obrigadas ao recolhimento da contribuição social destinada ao Sesc e Senac.
3. Por sua vez, quanto ao adicional do Sebrae: “- O art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.209/90, com a redação da Lei nº 8.154/90, impõe que o Sebrae (Serviço Social Autônomo) será mantido por um adicional cobrado sobre as alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei

nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, isto é, as que são recolhidas ao Sesc e Senac, sendo exigível, portanto, o adicional ao Sebrae. (REsp 691.056/PE, desta Relatoria, DJ de 18/04/2005).

4. Agravo regimental não-provisto.

...

Assim, não figurando entre as entidades isentas, a empresa está obrigada ao seu recolhimento, devido ao seu enquadramento no FPAS 574, conforme descrito acima.

Equivoca-se ainda a Autuada, ao entender que não estaria sujeita à contribuição destinada ao SEBRAE, por se tratar de contribuição de classe.

A contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE foi criada pela Lei nº 8.029, de 12/04/90, que autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública Federal, o antigo CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo, consoante disposto no artigo 8º:

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(...)

§ 3º As contribuições relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, poderão ser majoradas em até 0,3% (três décimos por cento), com vistas a financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas.

§ 4º O adicional da contribuição a que se refere o parágrafo anterior será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão competente da Previdência e Assistência Social ao CEBRAE.

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318/86 dispõe sobre a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades das contribuições para o SENAI, SENAC, SESI e SESC.

Em 28/12/1990, foi editada a Lei nº 8.154, que alterou a redação do art. 8º, §3º da Lei nº 8.029/90, definindo os percentuais devidos a título do adicional da contribuição, da seguinte forma:

Art. 8º (...)

§ 3º Para atender à execução da política de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

0,1% (um décimo por cento) no exercício de 1991; 0,2% (dois décimos por cento) em 1992; e 0,3% (três décimos por cento) a partir de 1993.

Desta forma, pode-se perceber que a questionada contribuição destinada ao custeio do Serviço de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas, foi criada como uma majoração das contribuições devidas ao SESI/SENAI, SESC/SENAC e, posteriormente, ao SEST/SENAT por meio da Lei nº 8.706, de 14/09/1993. Destarte, todas as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento da contribuição devida às referidas entidades, por força dos dispositivos legais retro mencionados, passaram a ser obrigadas ao recolhimento do adicional devido ao SEBRAE.

A Lei nº 8.154/90 dispôs que as empresas referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.318/86, além de continuarem pagando as contribuições para o SESI, SENAI, SENAC e SESC, passariam também a contribuir para o SEBRAE.

A Lei nº 10.668 de 14/05/2003 deu nova redação ao art. 8º, parágrafo 3º da Lei nº 8.029/90, nos seguintes termos:

Art. 8º (...)

§ 3º Para atender à execução das políticas de promoção de exportações e de apoio às micro e às pequenas empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

(...)

É de se observar que a contribuição ao SEBRAE não se configura em contribuição social de interesse de categoria, e sim está vinculada a uma atividade essencialmente social, cuja beneficiária, em última análise, é a coletividade como um todo.

Uma vez que a referida contribuição caracteriza-se como contribuição social de intervenção no domínio econômico, não há necessidade, portanto, de que o contribuinte seja uma micro ou pequena empresa para ser obrigado a seu pagamento, nem que haja qualquer tipo de contraprestação, devendo ser paga pelas empresas em geral à vista do princípio da solidariedade social, tendo os Tribunais Pátrios se manifestado nesse sentido, e atestando a constitucionalidade de sua exigência.

No que diz respeito ao Salário-Educação, cabe observar que referida contribuição já foi julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), inclusive em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade, com decisão com efeito vinculante, eficácia “erga omnes” e aplicação “ex tunc”, conforme jurisprudência a seguir colacionada, tendo sido pacificado o entendimento de que sua cobrança é constitucional, por meio da Súmula n.º 732 do STF, também transcrita a seguir, sendo tal contribuição devida pela empresa, com base na legislação relacionada no item “Contribuição Devida a Terceiros – Salário Educação” do anexo “FLD – Fundamentos Legais do Débito”, devendo ser ressaltado que, uma vez vinculada à Seguridade Social e não figurando entre as entidades isentas, a empresa está obrigada ao seu recolhimento.

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 15, LEI 9.424/96. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA O FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E DE VALORIZAÇÃO DO MAGISTÉRIO. DECISÕES JUDICIAIS CONTROVERTIDAS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL. FORMAL: LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. § 5º, DO ART. 212 DA CF QUE REMETE SÓ À LEI. PROCESSO LEGISLATIVO. EMENDA DE REDAÇÃO PELO SENADO. EMENDA QUE NÃO ALTEROU A PROPOSIÇÃO JURÍDICA. FOLHA DE SALÁRIOS -

REMUNERAÇÃO. CONCEITOS. PRECEDENTES. QUESTÃO INTERNA CORPORIS DO PODER LEGISLATIVO. CABIMENTO DA ANÁLISE PELO TRIBUNAL EM FACE DA NATUREZA CONSTITUCIONAL.

INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL: BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO DO ART. 154, I DA CF QUE NÃO ATINGE ESTA CONTRIBUIÇÃO, SOMENTE IMPOSTOS. NÃO SE TRATA DE OUTRA FONTE PARA A SEGURIDADE SOCIAL. IMPRECISÃO QUANTO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A CF QUANTO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DEFINE A FINALIDADE:

FINANCIAMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E O SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO: AS EMPRESAS. NÃO RESTA DÚVIDA.

CONSTITUCIONALIDADE DA LEI AMPLAMENTE DEMONSTRADA. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE QUE SE JULGA PROCEDENTE, COM EFEITOS EX-TUNC. (ADC 3/UF – União Federal; Ação Declaratória de Constitucionalidade, Relator Min. Nelson Jobim, julgamento 01/12/1999, publicação DJ de 09/05/2003)

Recurso extraordinário. 2. Embargos declaratórios examinados como agravo regimental. 3. Salário educação. Natureza jurídica tributária, nos termos da Constituição de 1988. Disciplina anterior mantida. 4. Fixação válida da alíquota, por meio de ato do Poder Executivo, em face da Emenda Constitucional n.º 1/1969, com base no § 2º do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.422/1975, em que se observa técnica de delegação legislativa adotada diante da variação do custo do ensino fundamental. 5. Art. 212, § 5º, da Constituição de 1988. Recepção da contribuição, na forma em que se encontrava disciplinada. 6.

Constitucionalidade do art. 15, § 1º, I e II, e § 3º da Lei n.º 9.424/96. Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 3. Decisão com força vinculante, eficácia erga omnes e efeito ex tunc. 7. Natureza jurídica de contribuição social.

Inaplicabilidade dos arts. 146, III, a, e 154, I, da Constituição Federal. 8. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 280140 ED/RS; Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário, Relator Min. Néri da Silveira, julgamento 13/11/2001, publicação DJ de 19/12/2001)

1. RECURSO. Extraordinário. Admissibilidade. Salário-educação: Decreto-Lei nº 1.422/75 e Lei nº 9.424/96. Constitucionalidade. Agravo regimental não provido. Precedente. É constitucional a contribuição denominada salárioeducação, assim em face da Carta pretérita, como da Constituição Federal de 1988. 2. RECURSO. Agravo. Regimental. Contrariedade a jurisprudência assentada sobre a matéria. Argumentação velha e impertinente. Caráter meramente abusivo. Litigância de má-fé. Imposição de multa. Aplicação do art.

557, § 2º, cc. arts. 14, II e III, e 17, VII, do CPC. Quando abusiva a interposição de agravo, manifestamente inadmissível ou infundado, deve o Tribunal condenar a parte agravante a pagar multa ao agravado. Reputa-se abusivo o recurso que, sem novos argumentos sobre a *quaestio iuris*, investe contra orientação sumulada ou jurisprudência assente.

(RE 405062 AgR/RJ; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário, Relator Min. Cesar Peluso, julgamento 31/05/2005, publicação DJ de 24/06/2005)

Súmula 732 – STF:

É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIOEDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME DA LEI 9424/1996.

(Aprovação em Sessão Plenária de 26/11/2003; Publicação DJ de 09/12/2003, 10/12/2003 e 11/12/2003)

Em relação à contribuição devida ao INCRA, foi instituída pela Lei nº 2.613/55, que estabelecia, em seu art. 6º, parágrafo 4º, a contribuição obrigatória para o então Serviço Social Rural, por parte de todos os empregadores.

O Decreto-lei nº 1.110, de 09/07/1970 criou o Instituto Nacional de Reforma Agrária – INCRA, lhe transferindo todos os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do IBRA, do INDA e do Grupo de Reforma Agrária (GERA).

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.146/70 destinou ao INCRA cinquenta por cento dos tributos do parágrafo 4º, do artigo 6º, da Lei nº 2.613/55:

Art. 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de Setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:

I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA:

1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei; 2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei. (...)

Art. 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23

de Setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965.

É de se observar que a contribuição ao INCRA não se configura em contribuição social de interesse de categoria profissional, mas como contribuição social de intervenção no domínio econômico (CIDE), não havendo necessidade, assim, de que o contribuinte tenha relação com o meio rural para ser obrigado a seu pagamento, nem que haja qualquer tipo de contraprestação, devendo ser paga pelas empresas em geral à vista do princípio da solidariedade social.

Portanto, a contribuição destinada ao INCRA, que foi instituída pela Lei nº 2.613/55 e recepcionada pela Constituição Federal de 1988, alcança tanto o empregador urbano como o rural. Para que não pairasse mais nenhuma dúvida, o Parecer da Consultoria Jurídica MPAS nº 1113/98 já expressou o entendimento acerca da exigibilidade da contribuição para ao INCRA de todas as empresas, senão vejamos:

“PARECER/JC/Nº 1113/98 EMENTA: CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - PREVIDENCIÁRIO. Por força da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, todos os empregadores são obrigados a contribuírem para o INCRA e FUNRURAL, sobre a folha de salários.

(...)

20. Ademais, a contribuição para o INCRA e FUNRURAL sempre incidiu, desde a sua criação, sobre a folha de salários de todos os empregadores, o que rebate, também, a tese de que a empresa urbana não estaria obrigada a contribuir para o INCRA e FUNRURAL. Nem as contribuições anteriores e tampouco a atual, estabeleceram que a empresa que não possua empregados vinculados à previdência rural não possam contribuir para esta.” Assim, tem-se que a fiscalização procedeu corretamente ao lançamento dos valores devidos ao INCRA com base na fundamentação legal descrita no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, vez que não figurando entre as entidades isentas, a empresa está obrigada ao seu recolhimento.

Pelo exposto, não há que se falar em improcedência das contribuições destinadas ao SESC, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação, lançadas no AI Debcad nº 51.069.254-0.

## CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações constantes do item *ii* capítulo “Da inaplicabilidade da sanção prevista no art. 32 da Lei nº 12.101/2009”, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Necessário ajustar o parâmetro de controle, para afastar os textos legais considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em precedentes de eficácia geral e vinculante (erga omnes).

Confira-se:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(STF - RE: 566622 RS, Relator.: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 23/02/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 23/08/2017)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621 . ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS .

146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO . CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL .

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.

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.

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." Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo .

(STF - RE: 566622 RS, Relator.: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/12/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 11/05/2020)

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Direito Tributário. 3. Artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e

32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, que dispõe sobre a certificação das entidades benfeicentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. 5. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto. 6. Regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 6. Entidades benfeicentes de assistência social. Modo de atuação . Necessidade de lei complementar. Aspectos meramente procedimentais. Regramento por lei ordinária. 7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral). 8. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013 .

(STF - ADI: 4480 DF, Relator.: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 27/03/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 15/04/2020)

Esse ajustes vinculantes de parâmetro tendem a ser realizados ao longo do exame de pedidos e das respectivas razões recursais, conforme necessário.

Alguns quadros são marcados por alegações recursais no sentido do atendimento integralmente aos requisitos legais, e que eventuais erros formais (como uso incorreto de código FPAS) decorreriam de boa-fé, sem prejuízo à materialidade do direito à imunidade tributária.

De fato, erros materiais ou formais, como aqueles relacionados à indexação numérica de temas ou de documentos, que não alterem o quadro fático, são insuficientes para descharacterizar a imunidade tributária.

Como prescreve o CTN, questões puramente nominativas, ou relacionadas à própria validade jurídica dos fatos jurídicos tributários, devem ser consideradas anódinas no reconhecimento da incidência e na constituição do respectivo crédito tributário. Evidentemente, se esses erros seriam insuficientes para afastar a tributação, eles também seriam insuficientes para justificá-la, uma vez comprovada a existência de propriedades subsumíveis às hipóteses de imunização.

Nesses momentos, Vossa Senhora, com muita propriedade, relembra que o julgamento do STF ao qual aludo considerou constitucionais textos de lei ordinária que versariam sobre a regularidade formal das pessoas jurídicas, como requisito para reconhecimento da imunidade, e que, nesse sentido, seria desnecessário aludir ao CTN.

Explicitarei meu raciocínio, anuviado por um entimema.

Cumpre ressaltar que o STF declarou constitucionais os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Porém, é necessário deixar claro que essa constitucionalidade foi

declarada em razão da compatibilidade das respectivas disposições com os limites estabelecidos pelo art. 14, III, do CTN.

Não houve reconhecimento de que a matéria sobre a regularidade registral, societária, ou contábil-tributária não seria um requisito para reconhecimento da imunidade, e assim, sujeita à modificação por lei ordinária.

Conforme expressamente consignado no voto do Ministro Gilmar Mendes, relator da ADI 4480:

"E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN ("manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão"), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII."

Desse modo, é incorreto afirmar que a lei ordinária poderia inovar os requisitos pertinentes ao reconhecimento da imunidade, porquanto a constitucionalidade das normas afeitas à regularidade fiscal dependeria dos limites semânticos impostos pela lei complementar. Não havia inconstitucionalidade, simplesmente, porque a lei ordinária era meramente expletiva, isto é, nada

acrescia; apenas removia ambiguidades que pudessem embaraçar a proteção constitucional outorgada, bem como para evitar a respectiva utilização como pretexto para indiretamente modular de forma prejudicial uma expectativa normativa legítima.

Nesse contexto, a mesma racionalidade aplicada para interpretar o art. 14 do CTN deve ser aplicada para interpretar os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, sob pena de violação da autoridade da orientação vinculante.

É nesse sentido que aludo ao CTN; não como texto substitutivo por reprise, mas como texto atual, não revogado, que traz consigo a prática de interpretação que a ele se queira identificar, originalista ou "evolutiva".

Fixada essa premissa, e reconhecido que o texto do art. 14 do CTN nunca abriu margem meramente quantitativa para balizar a imunidade, é impossível concluir que erros formais, incapazes de embaraçar efetivamente a possibilidade de as autoridades fiscais bem conhecerem os quadros fáticos-jurídicos, no exercício do poder-dever destinado à constituição do crédito tributário, seriam suficientes e bastantes para usurpar a proteção constitucional.

Dito de outro modo, interpretar o art. 29, III, IV, VII e VIII da Lei 12.101/2009 de modo a obstar, por vias oblíquas e transversas, a imunidade, uma vez constatada a insuficiência do erro registral para ocultar, escamotear, ou fraudar a representação de fatos às autoridades lançadoras.

É nesse sentido que concluo que o requisito da regularidade documental não pode ser aplicado linearmente, a ser satisfeita sem critério.

Feitas essas considerações, adiro às conclusões do voto da relatora.

*Assinado digitalmente*

Thiago Buschinelli Sorrentino