

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

Processo nº 10120.002407/2010-49
Recurso nº 001.596 Voluntário
Acórdão nº **2302-01.596 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE GOIÂNIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGIME JURÍDICO.

O direito à isenção de contribuições previdenciárias de que trata o §7º do art. 195 da Constituição Federal foi regulamentado pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme sacramentado pelo Comunicado do Senado Federal SM/Nº 805/91, de 12 de agosto de 1991.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PERDA DO DIREITO À ISENÇÃO.

A percepção direta ou indireta de remuneração, vantagens ou benefícios, sob qualquer forma ou título, pelos diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores, ou equivalentes, de Entidade Beneficente de Assistência Social, implica a suspensão automática do direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 da Lei nº 12.101/2009, durante o período em que se constatar o descumprimento do requisito essencial em apreço, devendo a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, quanto à preliminar de nulidade do procedimento, por maioria, que não houve o reconhecimento da mesma, nos termos do voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira. Foram vencidos, na preliminar, os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior. Quanto ao mérito, por unanimidade, foi conhecido parcialmente e, na parte conhecida, foi negado provimento ao recurso, nos termos do voto do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Eduardo Augusto Marcondes de Freitas

Relatório

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008.

Data da lavratura do AIOP: 19/03/2010.

Data da Ciência do AIOP: 08/04/2010.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços durante o período de apuração, apuradas com base nas folhas de pagamento e na contabilidade, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 554/561.

Informa a fiscalização tratar-se de instituição de natureza filantrópica, beneficente de assistência social, em gozo de isenção das contribuições patronais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

Relata a Autoridade Lançadora que, da análise da contabilidade, contas 311020034 e 321020022, houve-se por constatado que, no período de março/2007 a dezembro/2008, a entidade recorrente efetuou pagamento de honorários em contraprestação às atividades exercidas pelos seus diretores, pagos através de Recibos de Pagamento ao Contribuinte Individual – RPCI. Concluiu a fiscalização que a entidade recorrente infringiu a legislação de regência, razão pela qual desconsiderou sua condição de entidade isenta de contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, promovendo o lançamento das contribuições objeto do presente Auto de Infração de Obrigação Principal.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 518/530.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF lavrou decisão administrativa aviada no Acórdão a fls. 554/561, julgando procedente o lançamento tributário e mantendo o crédito assim lançado em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 11/04/2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 563.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 565/581, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91, atual art. 29 da Lei nº 12.101/2009;
- Não ocorrência da hipótese prevista no inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91;
- Que sobre o valor da multa de ofício não pode incidir juros SELIC;

Ao fim, requer a improcedência do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 11/04/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 09 de maio do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Argumenta o Recorrente que sobre o valor da multa de ofício não pode incidir juros SELIC.

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo impugnante em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

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 inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

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.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo

administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Assim, não havendo a decisão guerreada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que 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.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do plenário do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico não poderá ser conhecida por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS PRELIMINARES.

2.1. DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à legalidade do lançamento que ora se opera.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se aplicar a novel legislação, prevalecendo a ultratividade da lei tributária no tempo.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na hipótese *sub examine*, a empresa recorrente foi autuada aos 19 dias do mês de março de 2010, em virtude de a fiscalização ter constatado, no curso da ação fiscal, pelo exame da contabilidade, que a entidade em tela houvera efetuado pagamento de honorários em contraprestação às atividades exercidas pelos seus diretores, no período de março/2007 a dezembro/2008, pagos através de Recibos de Pagamento ao Contribuinte Individual – RPCI.

Nesse contexto, com espeque no art. 32 da Lei nº 12.101/2009, a fiscalização, constatando o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados no art. 29 deste mesmo Diploma Legal, lavrou o competente Auto de Infração de Obrigação Principal relativo ao período de apuração indicado no parágrafo precedente.

Ocorre que, conforme salientado alhures, o art. 144 do CTN estatui que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Nessa perspectiva, tendo os fatos geradores em questão ocorridos no período compreendido entre março/2007 e dezembro/2008, inclusive, impõe-se que o lançamento seja regido pela legislação então vigente, diga-se, art. 55 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, os quais preveem um procedimento totalmente diverso daquele conduzido pela autoridade fiscal.

Explico e demonstro:

Como é cediço, a atividade administrativa tributária encontra-se engessada pelo princípio da legalidade restritiva. Anote-se que o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal, aplica-se normalmente na Administração tributária, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá executar as atividades que se encontrarem expressamente previstas e autorizadas em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, a incidência da liberdade, tampouco da vontade subjetiva da autoridade fazendária, eis que, na Administração Pública, só se é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo o quanto a lei taxativamente não proíba.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, a matéria condizente à isenção encontra-se jungida à reserva legal, somente podendo ser concedida ou excluída por lei formal, castrando-se, assim, a competência de todos os demais diplomas normativos que lhe forem juridicamente subalternos.

Nesse panorama, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

*Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, **pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo**, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975) (grifos nossos)*

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão. (grifos nossos)

§1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Diante desse quadro, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, ao instituir a isenção de contribuições previdenciárias patronais, fê-la nos termos do art. 179 do CTN, mediante a concessão por despacho da autoridade administrativa às entidades beneficentes de assistência social que houvessem feito prova do preenchimento das condições e cumprimento dos requisitos encartados nos incisos I a V do art. 55 acima mencionado.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

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

II-seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

Falhou a lei, no entanto, ao não prever hipóteses imediatas de revogação da isenção em tela, excluindo da autoridade fiscal e atribuindo à autarquia previdenciária a competência para fazê-la, constatado o não cumprimento das condições e requisitos para a sua manutenção.

Nesse mister, os parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, desenharam o caminho a ser trilhado pela administração fazendária para a concretização da revogação em pauta.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

§7º O Instituto Nacional do Seguro Social verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica de direito privado beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

§8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

I- se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II- a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III- apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso;

IV- cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social. (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

§9º Não cabe recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social da decisão que cancelar a isenção com fundamento nos incisos I, II e III do caput.

§10. O Instituto Nacional do Seguro Social comunicará à Secretaria de Estado de Assistência Social, à Secretaria Nacional de Justiça, à Secretaria

da Receita Federal e ao Conselho Nacional de Assistência Social o cancelamento de que trata o §8º.

Diante desse cenário normativo, constatando a fiscalização que a Entidade Beneficente de Assistência Social deixou de cumprir os requisitos previstos em lei para a fruição da isenção em apreço, deve emitir Informação Fiscal na qual promoverá o relato dos fatos determinantes da perda da isenção, oportunizando ao beneficiário o exercício do contraditório e da ampla defesa, não permitindo a lei que o agente fiscal promova de plano o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias que julgar devidas.

Isto porque até que a autarquia previdenciária, à época, venha a promover formalmente a revogação da isenção em foco, mediante o competente Ato Cancelatório, imune estará a entidade, mesmo que precariamente, das garras afiadas do fisco, não podendo os seus auditores efetuar o lançamento tributário correspondente.

A lei nº 12.101/99 modificou radicalmente tal cenário, elevando drasticamente o poder de controle das autoridades fiscais, mediante a suspensão automática do direito à isenção ora em debate, atribuindo à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para lavrar de ofício o auto de infração relativo ao período correspondente, ante a verificação de fatos que demonstrem o não atendimento dos requisitos e condições exigíveis para o gozo da isenção em foco, os quais deverão ser formalmente relatados à administração fazendária.

Todavia, dada à imperiosa observância do princípio *tempus regit actum*, tal atribuição do auditor fiscal somente poderá ser legitimamente reconhecida para os fatos geradores ocorridos após a vigência da lei nº 12.101/99. Em relação àqueles ocorridos anteriormente a tal horizonte temporal, como é o caso dos autos, havemos de reconhecer a falência de competência para a lavratura do Auto de Infração de Obrigação Principal, devendo o agente do fisco, ao invés, emitir a devida Informação Fiscal para o órgão competente, o qual, vencida a fase do contraditório e da ampla defesa, decidirá pela revogação ou não da isenção em ribalta.

Ocorre, todavia, que o Colegiado que ora se reúne entendeu por maioria que a lei nº 12.101/2009 apenas instituiu novo processo de fiscalização, o qual ampliou os poderes de investigação da autoridade administrativa fazendária, sendo, por tal motivo, aplicável a fatos pretéritos, não definitivamente julgados, com fulcro no §1º do art. 144 do CTN.

Assim, ultrapassados estes prolegômenos, adentremos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra inicialmente assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL.

O Recorrente concentra seu inconformismo na alegação de inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91, atual art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Aduz, igualmente, não ter ocorrido a hipótese prevista no inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Improcedente.

Reza o parágrafo 7º do art. 195 da CF/88, em sua literalidade, serem isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atenderem às exigências estabelecidas em lei.

Cabe inicialmente trazer à tona que a matéria relativa ao estabelecimento de parâmetros e condições para concessão de isenção de contribuições previdenciárias às entidades beneficentes de assistência social não foi incluída, pela CF/88, nas hipóteses de reserva de Lei Complementar, de forma que o documento legislativo com vocação para o atendimento de tais afazeres é a lei ordinária federal.

A questão ora em debate já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1/DF, da Relatoria do Min. Moreira Alves, que assentou “*A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou este sistema – se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária*”. (grifos nossos)

Sintonizado na mesma frequência da Suprema Corte, o Senado Federal entrou com cerol fino na questão em relevo, fazendo expedir o Comunicado do Senado Federal SM/Nº 805/91, de 12 de agosto de 1991, o qual cortou na mão qualquer dúvida ainda renitente a respeito do Instrumento Normativo com aptidão para a delimitação das condições de contorno da hipótese de não incidência em debate, *ad litteris et verbis*:

SENADO FEDERAL – SM nº 805/91

Em 12 de agosto de 1991.

Senhor Ministro.

Com referência ao ofício nº 543/P, de 7 de agosto corrente, desse Tribunal, cumpre-me comunicar a Vossa Excelência que o §7º do art. 195 da Constituição Federal foi regulamentado pelo art. 55 da

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte.

Aproveito a oportunidade para apresentar a Vossa Excelência protestos de estima e consideração.

Senador MAURO BENEVIDES - Presidente

Diante desse cenário, não restam mais dúvidas de que a matéria atinente à isenção ora em abordagem houve por confiada à Lei nº 8.212/91, cujo art. 55 estabeleceu expressamente serem isentas de contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que atendesse, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- a) Ser reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- b) Ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, o qual deve ser renovado a cada três anos;
- c) Promover gratuitamente e em caráter exclusivo a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;
- d) Não perceber seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
- e) Aplicar 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.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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;

II-seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§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.

§3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

§4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

§5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).

§6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no §3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Diante de tal quadro normativo legal e constitucional, para que uma entidade seja sujeito de direito à isenção em realce, é indispensável que comprove ser entidade beneficente e de assistência social e que seja reconhecida formalmente como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, além de atender, cumulativamente, aos demais requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Neste e só neste. Nesse terreiro, não canta de galo o art. 14 do CTN.

Não procede, portanto, o argumento recursal de que, para regulamentar a hipótese de não incidência tributária prevista no §7º do art. 195 da CF/88, seria necessária a promulgação de Lei Complementar.

Nessa perspectiva, tendo a fiscalização constatado o descumprimento, pelo Recorrente, do requisito essencial arrolado no inciso V do art. 31 da Lei nº 12.101/2009, promoveu-se o relato dos fatos que demonstraram o não atendimento dos requisitos necessários para o gozo da isenção em voga e houve-se por lavrado o lançamento das contribuições devidas, tudo em consonância com o estatuído no art. 32, *caput* e §1º da Lei nº 12.101/2009.

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

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.

No caso em debate, a fiscalização apurou, pelo exame da escrituração contábil, que a entidade recorrente houvera efetuado pagamento de honorários em contraprestação às atividades exercidas pelos seus diretores, no período de março/2007 a dezembro/2008, pagos através de Recibos de Pagamento ao Contribuinte Individual – RPCI, conforme consignado no item 06 do Relatório Fiscal a fl. 297.

Mediante Termo de Intimação Fiscal, a fiscalização solicitou esclarecimentos a respeito de tais pagamentos, concluindo que os valores contabilizados na conta *Honorários de Diretores* representavam pagamentos efetuados em contraprestação às atividades exercidas pelos diretores em cargos auxiliares da Administração da Santa Casa, conforme previsto nos artigos 48, 52, 53 e 54 do seu Estatuto Social.

Conforme consignado no item 9 do Relatório Fiscal, a fl. 298, a Entidade informou que *“Cada Auxiliar da Administração executa ou delega tarefas emanadas pelo Presidente da Instituição, as quais estão relacionadas no Estatuto. Estas tarefas consistem em realizar ações concretas e específicas, isoladamente ou através de outros escalões de hierarquia, respeitando a missão da Entidade, seus princípios e objetivos”*.

Acrescenta que *“Na conta HONORÁRIOS DE DIRETORES estão contabilizados, somente, os valores estabelecidos para os cargos de Órgãos Auxiliares da Administração, descritos acima”*

Não ressobram dúvidas de que os valores pagos aos diretores da entidade ora recorrente ostentam inegável natureza remuneratória, sendo por estes auferidos em razão do trabalho, e não para o trabalho, circunstância que representa violação à vedação assentada no inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91, c.c. inciso I do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

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

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (grifos nossos)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Não procede, de outro eito, a alegação desfiada pela Santa Casa de que os beneficiários de tais pagamentos, embora denominados como *DIRETORES*, seriam, em verdade, meros empregados ou prepostos.

A própria instituição esclareceu que “*todos os nomes relacionados no anexo II da referida intimação (TIF), exercem ou exerciam cargos auxiliares da Administração previstos nos artigos 48, 52, 53 e 54 do Estatuto da Santa Casa de Misericórdia de Goiânia*”. Ocorre que os citados artigos estatutários estabelecem as várias atribuições inerentes a cada diretoria da Santa Casa.

Além disso, todos os beneficiários possuíam vínculo com outras instituições e estavam cedidos ao Recorrente de forma expressa ou verbal.

Nesse particular, o inciso I do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 é claro ao dispor que nenhum diretor, conselheiro, sócio, instituidor ou benfeitor, pode receber remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.

Diante de tal panorama fático/jurídico, outra porta não se abriu à fiscalização que não aquela que conduziu à suspensão da isenção de contribuições previdenciárias e à imediata lavratura do Auto de Infração de Obrigação Principal referente às contribuições previdenciárias devidas relativas ao período em que se houve por constado o descumprimento ora em debate.

4. CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Voto Vencedor

Diferentemente do Conselheiro Relator, entendo que no caso concreto não há que se aplicar o caput do art. 144, mas sim o parágrafo 1º desse mesmo artigo.

Há que se diferenciar na aplicação da legislação tributária no tempo, as normas materiais das normas formais. As normas materiais dizem respeito efetivamente ao fato gerador tributário, à determinação do quantum devido, ou aos requisitos necessários para usufruir um benefício fiscal. Desse modo, estão ligadas a esse conceito a base de cálculo, as alíquotas, e o sujeito passivo. Por sua vez as normas formais ou procedimentais dizem respeito

ao procedimento para apuração dos valores devidos, ou para o cancelamento ou revisão de um benefício fiscal. Nesse sentido dispõe o art. 144, parágrafo 1º do CTN,

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

No presente caso, a nova legislação não alterou o valor devido pela entidade, nem foi aplicada para alterar os requisitos necessários para usufruir o benefício fiscal; apenas aplicou-se relativamente aos novos processos de fiscalização. O valor apurado pela fiscalização ocorreu em conformidade com a lei vigente à época do fato gerador, aplicando-se o art. 144 do CTN, os requisitos para ter ou não direito ao benefício, foram os vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores. Agora, para realizar o lançamento, que é um ato administrativo, o procedimento foi guiado pela nova legislação, na forma do art. 144, parágrafo 1º do CTN. A prática de qualquer ato processual é guiada pela data da sua realização aplicando-se o princípio do *tempus regit actum*, de amplo conhecimento do direito processual civil, isto é, o ato praticado é regido pela lei vigente no dia da sua realização. O conteúdo desse ato é que deve ser guiado pela lei vigente ao dia da ocorrência dos fatos geradores.

No dia em que foi realizado o procedimento fiscal (atos procedimentais) estava em vigor a Lei n 12.101 de 2009. Como bem indicado pelo Conselheiro Relator o art. 55 da Lei n 8.212 de 1991, regulamentado pelo art. 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n 3.048 de 1999, previa um procedimento distinto para cancelamento da isenção. Ora, o que mudou de uma lei para a outra, da 8.212 para a 12.101, não foi o quanto a entidade deve, mas sim o procedimento para cancelamento; e procedimento são atos formais.

A criação, a extinção e a modificação de um direito deve ser ditada pela lei vigente à época desses eventos. Por sua vez, a forma, ou o modo, para verificar e demonstrar que tais direitos existem ou não mais subsistem se materializam por atos processuais, que são regidos pela data da confecção dos mesmos.

Na legislação revogada, havia previsão de um procedimento distinto para cancelamento da isenção, por meio da expedição de Ato Cancelatório. Atualmente, não há mais tal procedimento em separado, os fundamentos para cancelamento do benefício fiscal são indicados no mesmo documento em que se constitui o crédito tributário, sendo prestadas as informações no corpo do relatório fiscal. Tal procedimento está expressamente previsto no art. 32 da Lei n 12.101 de 2009.

Pelo exposto não reconheço a nulidade do procedimento fiscal, estando devidamente compatível com o ordenamento jurídico, no caso o art. 144, parágrafo 1º do CTN, bem como no art. 32 da Lei n 12.101 de 2009.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

Marco André Ramos Vieira

Conselheiro

CÓPIA