



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10245.720128/2011-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-010.231 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de julho de 2021  
**Recorrente** FUNDAÇÃO AJURI DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2007

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

**CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

Constitui fato gerador de contribuições previdenciárias as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Constatado, nos autos, que o procedimento fiscal atendeu às normas reguladoras específicas, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

**EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Renata Toratti Cassini e Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 14/10/2015 (p. 1.343) em face da decisão da 13ª Tuma da DRJ/RJO, consubstanciada no Acórdão nº 12-78.351 (p. 1.319), do qual a Contribuinte foi cientificada em 16/09/2015 (p. 1.341), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.299.983-2) lavrado contra o contribuinte em epígrafe, relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais do período de janeiro a dezembro de 2007, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP.

2. O Relatório Fiscal (fls. 98/11), após narrar as etapas da Fiscalização, detalhando as intimações realizadas, afirma ter detectado divergências entre informações das folhas de pagamento e as declarações em GIFP, detalhando-as no item 3.5.

3. Acrescenta que a Autuada registrou em folha de pagamento as remunerações dos segurados contribuintes individuais apenas nas competências 07/2007 e 12/2007, tendo sido, entretanto, apurado através da análise da contabilidade, da DIRF - cód. 0588, das folhas de pagamento e de Notas Fiscais que houve o pagamento a prestadores de serviços, incluídos na categoria de contribuintes individuais, nas demais competências do lançamento. Apresenta tabela com valores apurados a partir da análise das contas "3.1.4.01 - Remuneração de Pessoal Sem Vínculo Empregatício" e "3.2.3.01.015 - Prestadores de Serviços Autônomos", confrontando-os com os valores declarados em DIRF.

4. Informa que foram lançados como remuneração os valores creditados a título de "Ajuda de Custo", integrantes da conta contábil "3.1.4.01.018 - Ajuda de Custo/Reembolso", tendo em vista que os pagamentos não se enquadravam na hipótese do artigo 28 § 9º da Lei 8.212/1991, sendo pagos a monitores, educadores e coordenadores de projeto, sem caracterização de natureza indenizatória. Os lançamentos realizados expurgaram dos valores pagos a título de Ajuda de Custo as parcelas referentes a reembolsos.

5. Nos Anexos ao Relatório Fiscal (fls. 114/187) foram discriminados individualmente todos os valores considerados como base de cálculo do presente lançamento, estando aí incluídos os lançamentos efetivados nas contas: 3.1.4.01 – Remuneração de Pessoal sem Vínculo Empregatício e "3.1.4.01.018 - Ajuda de Custo/Reembolso", sendo tais valores consolidados em tabela integrante do Anexo I (fl. 114/117).

6. Portanto, as contribuições em questão foram calculadas com base em valores pagos a segurados contribuintes individuais, mediante recibo de prestação de serviços ou a título de Ajuda de Custo, todos eles lançados na contabilidade da empresa, e não incluídos nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP do período.

7. Finalmente, esclarece que, para a definição dos valores da multa, em atendimento ao princípio da retroatividade benigna, a auditoria fiscal considerou as alterações introduzidas na legislação pela Medida Provisória nº 449/2008, de 04 de dezembro de

2008, convertida na Lei 11.941/2009, procedendo à comparação das multas vigentes na época dos fatos geradores com a atualmente vigente, a fim de determinar a mais benéfica ao contribuinte, conforme demonstrado no Anexo VI, de fls. 188/189. Do comparativo realizado, resultou que a multa atual (multa de ofício de 75%) demonstrasse mais benéfica em todas as competências do lançamento.

#### **Da Impugnação**

8. Notificada por via postal do lançamento em 14/07/2011, quinta-feira (fl. 1138), a Notificada apresentou em 15/08/2011, segunda-feira, a impugnação de fls. 1140/1157, assinada pela sua representante legal, anexando documentos comprobatórios às fls. 1158/1314, e alegando o que se segue:

8.1. Em preliminar, alega a ilegitimidade do sujeito passivo, afirmando que os projetos e convênios já chegam concluídos, devendo ser somente executados pela Defendente, conforme Plano de Trabalho, não lhe assistindo o direito de discutir as cláusulas (remunerações, bolsas, ajuda de custo, diárias etc.), nem mesmo havendo relação trabalhista da Fundação com as empresas contratadas ou com os profissionais envolvidos nos citados projetos e convênios. A Defendente seria mera gestora de verbas, e não houve o pagamento da contribuição social por não terem as pessoas envolvidas nos contatos vínculo com a Fundação, e por não estar tal pagamento previsto nos contratos.

8.2. Afirma que os indivíduos relacionados no Anexos do Relatório Fiscal são pessoas que receberam pagamentos de projetos e convênios firmados com outras instituições, onde a Fundação somente intermediou tais acordos, por isso não recolheu as contribuições. Assevera que não ocorreu o fato gerador ensejador da obrigação de recolhimento do tributo. Acosta excertos doutrinários.

8.3. Reafirma que o sujeito passivo da relação tributária não é a fundação, uma vez que nenhuma das pessoas relacionadas no anexo do relatório são ou trabalhadores a seu serviço, não devendo portanto, prosperar a tese da Fiscalização, sendo, portanto, nulo o Auto de Infração.

8.4. Em relação ao mérito, esclarece a Impugnante que é pessoa jurídica de direito privado, de duração ilimitada, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa e financeira, constituída na conformidade do Código Civil Brasileiro, tendo por objetivo prestar apoio às atividades de ensino, pesquisa e extensão da UFRR, através da celebração de convênios, ajustes, contratos, protocolos de cooperação técnica e científica, etc, sendo certo que as fundações de apoio as IFES possuem peculiaridade própria e distinta das demais fundações privadas, merecendo extremo cuidado na hora de sua fiscalização.

8.5. Esclarece que as Fundações de Apoio atendem a Legislação especial, qual seja, a Lei nº 8.958/94 que rege as relações firmadas entre esse tipo de Fundações e as IFE apoiadas.

8.6. Tal diploma normativo estabelece explicitamente no artigo 1º que deverão versar sobre projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes. A atuação das Fundações de Apoio no exercício dos objetivos Educacionais das IFE ocorrerá, em regra, a partir da contratação realizada entre as entidades, em que verifica se a atuação de cada parte, na realização de atividade comum, de interesse institucional de ambas as envolvidas.

8.7. Tece argumentos acerca da imunidade das fundações, a qual decorre de Lei específica. Afirma que o art. 146, II, da Constituição Federal, remete a lei complementar o dever de regular as limitações ao poder de tributar. Aplica-se o princípio da legalidade tributária do art. 150, I.

8.8. Assevera que a imunidade constitucional das Fundações de educação e assistência social não está condicionada à aquisição de qualificações no ordenamento jurídico. O artigo 195 da Constituição Federal estabelece que "São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às

exigências estabelecidas em lei", sendo correto afirmar que as entidades filantrópicas são imunes à contribuição patronal da previdência pública, sendo os requisitos estabelecidos em lei somente aqueles incluídos no artigo 14 do CTN.

8.9. Defende que as imunidades tributárias, como sobredito, para serem reconhecidas, não necessitam de outros atos por parte do Estado, tais como declaração de utilidade pública ou certificado de entidade beneficente ou filantrópica, bastando a comprovação do preenchimento dos requisitos acima mencionados, como é o caso da Impugnante.

8.10. Ressalta que nenhum membro da Diretoria recebe remuneração pela função exercida, e que a Fundação atua sem fins lucrativos. Assim, é descabido o lançamento tendo em vista que a Impugnante é imune ao pagamento de contribuições sociais e previdenciárias

8.11. Questiona o valor da multa e dos juros multa aplicados, A Constituição Federal veda a cobrança de tributo com efeito de confisco e de forma indireta proíbe a multa com consequência confiscatória, o que implicaria a tomada do patrimônio da Fundação por parte do Estado. Este princípio deve ser interpretado em sintonia com a garantia inserta no inc. XXII, do art. 5º da CF/88, atinente ao direito de propriedade.

8.12. A vedação ao confisco visa impedir que a tributação resulte em expropriação do objeto ou que tenha sobre ele efeito gravoso sem a devida e justa reparação legal.

8.13. Afirma que adentrar no patrimônio do cidadão por meio de exação ou multa confiscatória e que não atenda a razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva é expediente repellido pelo ordenamento jurídico pátrio. Acosta doutrina.

8.14. Requer seja recebida a Impugnação, seja acolhida a ilegitimidade passiva da Fundação, ou, alternativamente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração em razão da imunidade à contribuição social, ou, não sendo assim entendido, que os valores sejam recalculados, abatendo-se o pagamento de bolsas, por serem isentas, e que, por fim, seja revisto o valor de multa e juros aplicados.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão n.º 12-78.351 (p. 1.319), conforme ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AJUDA DE CUSTO. REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA.**

Se o conjunto probatório apresentado pela Auditoria Fiscal comprova que as pessoas vinculadas a Fundação de apoio à IFES são na verdade prestadores de serviços, é correta a sua caracterização como contribuintes individuais, devendo ser efetuado o lançamento das contribuições devidas.

A ajuda de custo paga em desconformidade com a legislação (art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91) tem natureza remuneratória. Os benefícios fiscais devem ser expressamente definidos, tendo como inspiração o art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE EDUCACIONAL BENEFICENTE. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.**

Somente tinham direito à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91, as entidades beneficentes de assistência social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

**INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE LEI. MULTA CONFISCATÓRIA.**

É vedado aos órgãos do Poder Executivo afastar, no âmbito administrativo, a aplicação de lei, decreto ou ato normativo, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 16/09/2015 (p. 1.341), a Contribuinte, em 14/10/2015, apresentou o seu recurso voluntário (p. 1.343), reiterando os argumentos de defesa deduzidos em sede de impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte patronal, referente ao período de janeiro a dezembro de 2007, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP.

A Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende em síntese:

\* a ilegitimidade do sujeito passivo, afirmando que os projetos e convênios já chegam concluídos, devendo ser somente executados pela Defendente, conforme Plano de Trabalho, não lhe assistindo o direito de discutir as cláusulas (remunerações, bolsas, ajuda de custo, diárias etc.), nem mesmo havendo relação trabalhista da Fundação com as empresas contratadas ou com os profissionais envolvidos nos citados projetos e convênios. A Defendente seria mera gestora de verbas, e não houve o pagamento da contribuição social por não terem as pessoas envolvidas nos contatos vínculo com a Fundação, e por não estar tal pagamento previsto nos contratos;

\* os indivíduos relacionados no Anexos do Relatório Fiscal são pessoas que receberam pagamentos de projetos e convênios firmados com outras instituições, onde a Fundação somente intermediou tais acordos, por isso não recolheu as contribuições. Assevera que não ocorreu o fato gerador ensejador da obrigação de recolhimento do tributo. Acosta excertos doutrinários;

\* o sujeito passivo da relação tributaria não é a fundação, uma vez que nenhuma das pessoas relacionadas no anexo do relatório são ou trabalhadores a seu serviço, não devendo portanto, prosperar a tese da Fiscalização, sendo, portanto, nulo o Auto de Infração.

\* a Fundação é pessoa jurídica de direito privado, de duração ilimitada, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa e financeira, constituída na conformidade do Código Civil Brasileiro, tendo por objetivo prestar apoio às atividades de ensino, pesquisa e extensão da UFRR, através da celebração de convênios, ajustes, contratos, protocolos de cooperação técnica e científica, etc, sendo certo que as fundações de apoio as IFES possuem peculiaridade própria e distinta das demais fundações privadas, merecendo extremo cuidado na hora de sua fiscalização;

\* a imunidade das fundações, a qual decorre de Lei específica. Afirma que o art. 146, II, da Constituição Federal, remete a lei complementar o dever de regular as limitações ao poder de tributar. Aplica-se o princípio da legalidade tributária do art. 150, I;

\* a imunidade constitucional das Fundações de educação e assistência social não está condicionada à aquisição de qualificações no ordenamento jurídico. O artigo 195 da Constituição Federal estabelece que "São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei", sendo correto afirmar que as entidades filantrópicas são imunes à contribuição patronal da previdência pública, sendo os requisitos estabelecidos em lei somente aqueles incluídos no artigo 14 do CTN;

\* o caráter confiscatório da multa e dos juros multa aplicados.

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

#### 11. Da Preliminar

11.1. Alega a Defendente, em sede de preliminar, a sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo do lançamento, visto que atua como mera gestora de recursos do contratos nos quais atuavam as pessoas consideradas contribuintes individuais pela Fiscalização.

11.2. Da análise dos contratos acostados aos autos, constatamos que a situação fática é exatamente a oposta da narrada pela Impugnante, eis que esta atua como direta executora das atividades dos projetos, sendo responsável pelo pessoal nele empregado, e pela gestão dos recursos humanos a ele relativos.

11.3. Neste sentido, destacamos as seguintes cláusulas extraídas dos contratos anexados às fls. 1180/1312, nos quais figura a Defendente como Conveniente ou Contratada:

“CONVÊNIO QUE ENTRE SI CELEBRAM O INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA -INCRA, ATRAVÉS DA SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DO INCRA NO ESTADO DE RORAIMA E A FUNDAÇÃO AJURI DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA, COM A INTERVENIÊNCIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA, VISANDO A .EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS-ASSENTADOS EM ÁREAS DE REFORMA AGRÁRIA, NO ÂMBITO DO PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO NA REFORMA AGRÁRIA-PRONERA.

(...)

**CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO**

O presente Convênio tem por objeto a formação de 30(trinta) turmas de escolarização de 600 alunos do 1o seguimento do Ensino Fundamental (1ª a 4ª série), nos Assentamentos do Estado de Roraima conforme Projeto aprovado pela Coordenação Nacional do Programa Nacional de Educação na Reforma Agrária PRONERA, cujo projeto, passa a fazer parte do presente Convênio.

(...)

**CLÁUSULA SEGUNDA - DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES**

(...)

**II – CONVENIENTE**

- a) executar as atividades previstas na Cláusula Primeira deste Convênio;
- b) responsabilizar-se por todo o pessoal empregado na execução dos serviços, compreendidos na Cláusula Primeira, quando, em hipótese alguma, terão vínculo empregatício com o INCRA;
- c) garantir os recursos humanos indispensáveis à execução das atividades previstas neste Convênio(...)"

“TERMO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, QUE ENTRE SI CELEBRAM O ESTADO DE RORAIMA EM CONJUNTO COM A SECRETARIA DE ESTADO DE TRABALHO E BEM-ESTAR SOCIAL E A FUNDAÇÃO AJURI DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA, NA FORMA ABAIXO MENCIONADA:

(...)

**CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO**

1.1- O presente instrumento tem por objeto a contratação de empresa especializada para realizar serviços de perfil e diagnóstico dos envolvidos na exploração e tráfico de crianças e adolescentes, para atender ao Projeto EMANON, através do Convênio 100/2005 - SEDH/PR, para atender as necessidades da Secretaria do Trabalho e Bem Estar Social - SETRABES, conforme discriminado no termo de referência constante nos autos do processo nº 2893/06-21 e na proposta da CONTRATADA, que passam a integrar este termo independentemente de transcrição.

**CLÁUSULA SEGUNDA - DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA E DO CONTRATANTE****2.1 Constituem obrigações da CONTRATADA:**

- a) Empregar, na execução dos serviços, pessoal devidamente qualificado;
- b) Cumprir a legislação trabalhista, previdenciária e social dos profissionais alocados inclusive no que se refere à jornada de trabalho e ao pagamento dos salários no prazo da lei;
- c) Arcar com todos os encargos sociais previstos na legislação vigente e de quaisquer outros em decorrência da sua condição de empregador, apresentando mensalmente o CONTRATANTE, a comprovação do recolhimento do FGTS, INSS, IRRF e demais tributos devidos, referentes à força de trabalho alocada as atividades objeto do contrato, sem os quais não serão liberados os pagamentos das faturas apresentadas;(..."

“CONVÊNIO QUE ENTRE SI CELEBRAM A UNIÃO, ATRAVÉS DA SECRETARIA ESPECIAL DOS DIREITOS HUMANOS DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, E A FUNDAÇÃO AJURI DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO

DA UFRR, TENDO COMO INTERVENIENTE A UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA, PARA OS FINS QUE ESPECIFICA. CONVÊNIO N.º. 097/2006 SEDH/PR PROCESSO N.º. 00004.000979/2006-80

#### CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

Constitui objeto deste Convênio capacitação da rede de enfrentamento ao abuso à exploração do estado de Roraima e avaliação de metodologia do PAIR em Pacaraima, conforme Plano de Trabalho e Projeto Básico elaborados pela CONVENENTE e aprovados pela CONCEDENTE, que passam a fazer parte integrante do presente Instrumento, independentemente de sua transcrição.

(...)

#### II - DO CONVENENTE:

a) executar direta ou indiretamente as atividades necessárias à consecução do objeto a que alude este Convênio, observando os critérios de qualidade técnica, os prazos e os custos previstos no Plano de Trabalho;

b) movimentar os recursos financeiros liberados pela CONCEDENTE, exclusivamente, em conta específica vinculada ao convênio;

c) não utilizar os recursos recebidos da CONCEDENTE, inclusive os rendimentos de aplicação no mercado financeiro, bem como os correspondentes a sua contrapartida, em finalidade diversa da estabelecida neste Instrumento, ainda que em caráter de emergência;

d) promover as licitações para a contratação de obras, serviços e aquisição de materiais de acordo com as normas legais em vigor, ou apresentar justificativa para a sua dispensa ou inexigibilidade, com o respectivo embasamento legal; admitida inclusive a modalidade de licitação prevista na Lei n.º 10.520, de 17 de julho de 2002, nos casos em que especifica;

(...)

i) responsabilizar-se por todos os ônus tributários ou extraordinários que incidam sobre o presente instrumento, ressalvados aqueles de natureza compulsória, lançados automaticamente pela rede bancária arrecadadora;

j) responsabilizar-se por todos os litígios de natureza trabalhista e previdenciária decorrentes dos recursos humanos utilizados no projeto pela CONVENENTE;

(...)

11.4. Da análise dos excertos contratuais acima, verificamos que a Defendente é a responsável pelo gerenciamento e pela seleção da mão de obra empregada na execução dos contratos, além de, ao contrário do que afirma, ser expressamente responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas no que concerne à mão de obra empregada nos projetos que executa.

11.5. Adiantamos, ainda, que o fato de esses segurados prestarem os serviços contratados em estabelecimentos de terceiros, ou em locais fora da sede da Fundação, não descaracteriza o liame jurídico com esta, visto que não há óbice legal algum a que se contrate um prestador de serviços para atuar em local diverso do estabelecimento do contratante.

11.6. Diante do exposto, constatamos que há vinculação direta da Impugnante com o fato gerador da contribuição social previdenciária, não havendo que se falar em sua ilegitimidade como sujeito passivo do presente lançamento.

#### 12. Do Mérito

12.1. Superada a questão preliminar, passamos à análise do mérito.

12.2. Alega a Defendente que seria Fundação de apoio às Instituições de Ensino Superior, e que por esse motivo estaria sujeita a legislação especial, a saber, Lei n.º 8.958/94 e o Decreto n.º 5.205/2004.

12.3. Argumenta, ainda nesta linha, que os pagamentos realizados no âmbito dos projetos realizados não teriam natureza de remuneração, mas sim de ajuda de custo, ou bolsas de ensino, pesquisa e extensão, as quais seriam isentas nos termos na legislação acima citada.

12.4. Ocorre que a hipótese legal não se amolda ao caso dos autos. Vejamos.

12.5. Inicialmente, verificamos que a Fiscalização solicitou, através de Termos de Intimação, informações acerca de diversos pagamentos efetuados pela Impugnante. Dentre os registros contábeis analisados, verificamos que constam as contas "3.1.4.01 – Remuneração de Pessoal sem Vínculo Empregatício" e "3.1.4.01.018 - Ajuda de Custo/Reembolso", objeto deste lançamento, assim como as contas "2.1.3.01.001 – Retenções de Contribuições Previdenciárias dos Contribuintes Individuais" e "3.1.4.01.001 - Bolsistas", relativa a pagamentos Bolsas de Estudo, em relação à qual não constam lançamentos.

12.6. Em relação aos registros efetuados nas contas contábeis "Ajuda de Custo", em resposta ao TIF (fl. 71), a Notificada informa que "não há regulamento para a ajuda de custo". Adiante, em resposta ao TIF n.º 2, (fl. 78), afirma que a ajuda de custo era paga sem comprovação efetiva dos gastos efetuados.

12.7. A Impugnante defende o entendimento de que, em que pese a remuneração ser feita sob a denominação de "Ajuda de Custo", as pessoas envolvidas na execução dos projetos seriam bolsistas, nos termos da Lei n.º 8.958/94, e que trabalhariam nos projetos, e não diretamente para ela, Fundação Ajuri.

12.8. Entretanto, análise pormenorizada dos contratos revela o oposto.

12.9. Da leitura do contrato de prestação de serviços técnicos especializados firmado entre a AJURI e Secretaria de Estado de Trabalho e Bem-Estar Social do Estado de Roraima (Contratos n.º 019/2006, fls.1224/1229), verificamos que o mesmo tem por objeto "a contratação de empresa especializada para realizar serviços de perfil e diagnóstico dos envolvidos na exploração e tráfico de crianças e adolescentes, para atender ao Projeto EMANON, através do Convenio 100/2005".

12.10. Na mesma linha, o contrato de prestação de serviços de fls. 1180/1187, firmado entre o INCRA (Superintendência Regional no Estado de Roraima) e Impugnante, visa "a formação de 30(trinta) turmas de escolarização de 600 alunos do 1º seguimento do Ensino Fundamental (1a a 4a série), nos Assentamentos do Estado de Roraima conforme Projeto aprovado pela Coordenação Nacional do Programa Nacional de Educação na Reforma Agrária PRONERA".

12.11. Em outro contrato, também firmado com o INCRA, visando a educação de jovens e adultos assentados em áreas de reforma agrária (fls. 1297/1314), observamos que o objeto cinge-se à "formação de 100 (cem) alunos no Curso Técnico em Agricultura com Habilitação em Agricultura e Zootecnia em 34 (trinta e quatro) assentamentos do Estado de Roraima, conforme Projeto aprovado pela Coordenação Nacional do Programa Nacional de Educação na Reforma Agrária – PRONERA", sendo a Defendente também responsável por todo o pessoal empregado na execução dos serviços.

12.12. Nestes contratos, aqui trazidos como exemplo, bem como nos demais contratos anexados pela Defendente, constatamos que a Fundação Ajuri figura, via de regra, como contratada para a prestação dos serviços necessários à execução de determinado projeto, os quais não trazem uma vinculação expressa à UFRR.

12.13. A Lei n.º 8.958/1994 estabelece o regime jurídico que se aplica aos convênios celebrados entre Instituições Federais de Ensino Superior – IFES e demais Instituições Científicas e Tecnológicas – ICT e as fundações instituídas com a finalidade de

apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e

tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à

execução dos projetos (art. 1º).

12.14. O §1º do art. 1º da Lei nº 8.958/1994 dispõe que, para os fins do disposto nessa lei, entende-se por desenvolvimento institucional os programas, projetos, atividades e operações especiais, inclusive de natureza infraestrutural, material e laboratorial que levem à melhoria mensurável das condições das IFES e demais ICT. Segundo o art. 4º e parágrafos da Lei nº 8.958/1994, as IFES e demais ICT contratantes podem autorizar a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações, não sendo criado vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações conceder bolsa de ensino, de pesquisa e de extensão. Os servidores públicos federais não podem participar dessas atividades durante a sua jornada de trabalho, excetuada colaboração esporádica, remunerada ou não, em assuntos de sua especialidade, de acordo com as normas referidas no caput, sendo vedada a utilização dos contratos para a contratação de pessoal administrativo, de manutenção, docentes ou pesquisadores para prestar serviços ou atender a necessidades de caráter permanente das contratantes.

12.15. É de se notar que a os requisitos para que se reconheça a isenção de contribuições previdenciárias para as bolsas de ensino, pesquisa e extensão encontram-se elencada no artigo 6.º, “caput”, e seu parágrafo 4.º do Decreto n.º 5.205/2004, enquanto que aqueles relativos às bolsas de estímulo à inovação vêm estabelecidos nos parágrafos 4.º e 5.º do artigo 10 do Decreto n.º 5.563/2005, a saber:

Decreto 5.205/2004

Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere art. 4º, § 1º, da Lei 8.958, de 1994, constituem-se em doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.

§ 1º A bolsa de ensino constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos.

§ 2º A bolsa de pesquisa constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.

§ 3º A bolsa de extensão constitui-se em instrumento de apoio à execução de projetos desenvolvidos em interação com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada.

§ 4º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Decreto 5563/2005

Art. 10. É facultado à ICT celebrar acordos de parceria para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, com instituições públicas e privadas.

§ 1º O servidor, o militar ou o empregado público da ICT envolvido na execução das atividades previstas no caput poderá receber bolsa de estímulo à inovação diretamente de instituição de apoio ou agência de fomento.

§ 2º As partes deverão prever, em contrato, a titularidade da propriedade intelectual e a participação nos resultados da exploração das criações resultantes da parceria, assegurando aos signatários o direito ao licenciamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 6º deste Decreto.

§ 3º A propriedade intelectual e a participação nos resultados referidas no § 2º serão asseguradas, desde que previsto no contrato, na proporção equivalente ao montante do valor agregado do conhecimento já existente no início da parceria e dos recursos humanos, financeiros e materiais alocados pelas partes contratantes.

§ 4º A bolsa de estímulo à inovação de que trata o § 1º, concedida diretamente por instituição de apoio ou por agência de fomento, constitui-se em doação civil a servidores da ICT para realização de projetos de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, cujos resultados não revertam economicamente para o doador nem importem em contraprestação de serviços.

§ 5º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

12.16. Ora, dos trechos acima extraímos a conclusão de que para serem consideradas isentas as bolsas devem, cumulativamente, ter sido recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas (em se tratando de bolsas de ensino, pesquisa e extensão), ou para a realização de projetos de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo (em se tratando de bolsas de estímulo à inovação), além de que os resultados obtidos não podem representar vantagem econômica para o doador ou pessoa interposta e nem o seu pagamento possa importar contraprestação de serviços. Finalmente, verificamos ser necessário que estejam expressamente previstos e identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, nos respectivos projetos.

12.17. Entretanto, no escopo dos contratos firmados pela Defendente, e que foram objeto deste lançamento, não se verifica o cumprimento de tais requisitos. Os contratos visam desenvolver projetos de alfabetização, de mapeamento de situações de risco, execução de licitações, formação de técnicos agrícolas, sendo que foram pagos valores a título de "ajuda de custo" (correspondente a horas-aula ministradas, por exemplo) ou diárias. Assim, as pessoas físicas envolvidas na execução destes contratos enquadram-se na condição de segurados contribuintes individuais (trabalhadores autônomos), na medida em que prestam serviços para a Impugnante, ao atender à exigências da execução dos contratos por ela firmados.

12.18. Desta maneira, resta caracterizada a existência de um real vínculo de prestação de serviços, e não de fornecimento de bolsas de estudo ou inovação tecnológica. É notório, também, a existência de vantagem para a Fundação, visto que auferiu rendimentos pelos serviços prestados.

12.19. É relevante ainda salientar que os valores apurados pela Fiscalização não foram contabilizados como sendo relativos a pagamento de Bolsas, mas sim, como remuneração de autônomos ou ainda como Ajuda de Custo. Ou seja, os lançamentos ora efetivados não tem por base os registros da contabilidade da Defendente a título de pagamentos efetuados a bolsistas, tendo por base contratos que, como acima examinados, não atendiam aos requisitos legais para a caracterização das remunerações como bolsa de ensino, pesquisa ou extensão. Observe-se que os referidos contratos também dispunham de cláusulas em que estabeleciam para a Defendente a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais e trabalhistas.

12.20. Tal situação fática, portanto, atrai a incidência, na espécie, do disposto no artigo 22, inciso III, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999, segundo o qual as empresas estão obrigadas ao pagamento da contribuição previdenciária patronal de 20% "sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços", observadas, à evidência, as parcelas que não integram essa mesma remuneração, consoante o disposto no parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, e alterações.

12.21. Em face de todos estes fatos, em especial por ter constatado o pagamento de ajuda de custo como contrapartida da prestação de serviços, sem que tenha havido uma efetiva comprovação do gasto efetuado (como asseverado na Resposta ao TIF de fls. 78) a Fiscalização corretamente considerou tais pagamentos como sendo remuneração a contribuinte individual, visto não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de isenção elencadas no parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 e bem assim no parágrafo 9.º

do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, que o regulamenta.

12.22. Além disto, foram lançados diversos valores, especificados nos Anexos II e III e IV, relativo a prestadores de serviços autônomos (fls. 118/124) e prestadores de serviços sem vínculo empregatício (fls. 125/149), cujas diferenças foram detectadas através da análise comparativa dos documentos e declarações da empresa, tais como folhas de pagamento, DIRF e GFIP. Tais valores lançados não se enquadram, por princípio, na hipótese legal de isenção da legislação acima citada, visto que constituem efetiva remuneração a contribuintes individuais, registradas documentalmente. Insta frisar que não foram contestados os lançamentos relativos a estes segurados, motivo pelo qual tais valores são incontroversos, devendo sobre os mesmos incidir a regra do artigo 17 do Decreto 70.235/72.

Especificamente em relação à alegação de imunidade, prevista no art. 195, § 7º da CF/88, socorro-me aos escólios do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão n.º 2201-007.842, de 01 de dezembro de 2020, in verbis:

**1. Das Limitações ao Poder de Tributar e da Imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal**

De início, registre-se que não há na Constituição brasileira de 1988 menção expressa à existência aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que no atual discurso tributário-constitucional a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” começa a dar lugar à expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, revelando, assim, uma mudança de perspectiva em que as normas constantes do artigo 150 da Constituição passam a ser vistas não mais do ponto de vista do Estado, como limites ao exercício de sua competência, mas, sim, a partir da perspectiva do contribuinte, enquanto direitos e garantias subjetivos.

As limitações ao poder de tributar devem ser consideradas como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes porque decorrem, em geral, dos direitos fundamentais à igualdade e à segurança jurídica e, em especial, dos direitos e garantias fundamentais à propriedade e à liberdade, os quais, aliás, alicerçam e acabam conferindo identidade a Constituição Federal.

E, aí, por força da cláusula de abertura constante do artigo 5º, § 2º da Constituição, a qual representa uma cláusula que consagra a abertura material do sistema constitucional de direitos fundamentais – decerto que o rol contido no artigo 5º da Constituição não traz uma enumeração taxativa –, pode-se dizer que no campo do direito tributário as limitações constitucionais ao poder de tributar acabam conferindo densidade normativa e garantindo os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, os quais, a rigor, conformam a própria forma de existir do poder de tributar. É nesses termos que se posiciona Dalton Luiz Dallazem:

“E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no ‘tipo’ direitos fundamentais? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...).”

Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués dispõem que as limitações constitucionais ao poder de tributar também devem ser consideradas como direitos fundamentais porque explicitam uma gama de princípios que estão vinculados à segurança jurídica, que, aliás, é a viga-mestra do Estado Democrático de Direito:

“É por tal fato que uma das seções do capítulo se denomina ‘Das Limitações ao Poder de tributar’, e explicita uma gama de princípios constitucionais específicos

para o Direito Tributário, como direitos fundamentais dos contribuintes. Dentre esta gama de princípios aplicados ao Direito Tributário podemos encontrar todo o rol de direitos fundamentais vinculados à segurança jurídica das pessoas físicas e jurídicas individualmente consideradas (...).”

A inserção dos princípios constitucionais tributários constantes do artigo 150 da Constituição Federal no rol dos direitos e garantias fundamentais já foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, haja vista que, na oportunidade, ao abordar ofensa perpetrada por emenda constitucional ao princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, “b”), concluiu-se que as “limitações ao poder de tributar” constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, aptas a atrair a incidência do artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal.

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo,

“O art. 60, §4, da Constituição Federal de 1998, veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Entre os direitos e garantias subsumidos ao aludido dispositivo estão, sem dúvida, os enunciados identificados como limites constitucionais que, tutelando os contribuintes, impõem um obstáculo ao exercício da competência tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Esses enunciados constitucionais foram alçados pelo legislador constituinte originário à condição de cláusula pétreia porque sua finalidade revela uma das essências do Texto Constitucional e deve servir de critério às incursões interpretativas sobre elas realizadas (...).”

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 573.675/SC com repercussão geral reconhecida e, na oportunidade, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, afirmou que “(...) algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco”.

Nesse contexto, observe-se que muito embora as limitações ao poder de tributar enquanto direitos e garantias fundamentais dos contribuintes estejam fortemente consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários encampados no artigo 150 da Constituição Federal, decerto que o sistema dos direitos fundamentais dos contribuintes não se encontra reunido, por assim dizer, em um amplo catálogo como uma espécie de sistema próprio e fechado em si mesmo, de sorte que é possível verificar outros direitos fundamentais dos contribuintes dispersos ao longo da Constituição, os quais são denominados de direitos fundamentais formalmente constitucionais ou direitos fundamentais dispersos.

É nesse contexto que se insere a norma jurídica do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (grifei).

Ainda que o constituinte tenha disposto “são isentas”, decerto que a norma constante do artigo 150, § 7º da Constituição Federal deve ser considerada, na verdade, como espécie de imunidade tributária por se tratar de norma constitucional que acaba proibindo o exercício da tributação para o custeio da seguridade social das entidades beneficentes, conforme restou reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF. Aliás, é nesse sentido que também se manifesta Sacha Calmon Navarro Côelho:

“O art. 195, § 7º, da Superlei, numa péssima redação dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com habitat constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional.”

Paulo de Barros Carvalho também dispõe nesses termos:

“Vejam, nesse sentido, o que preceitua o art. 195, § 7.º, da Constituição Federal: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Com a ressalva do tropeço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresso para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo. Ora, ainda que para nós contribuição social tenha a natureza jurídica de imposto ou de taxa, sabemos que a orientação predominante é outra, discernindo essa figura, nitidamente, dos impostos.” (grifei).

De todo modo, o que deve restar claro, por agora, é que a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal a qual, aliás, afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, deve ser considerada, em conjunto com os princípios constantes do artigo 150 da Constituição, como limitações ao poder de tributar e, por conseguinte, como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

E, aí, tratando-se de limitação ao poder de tributar, decerto que os requisitos para a fruição da imunidade tal qual prevista no artigo 195, 7º da Constituição Federal encontram-se materialmente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional justamente por conta do mandamento constitucional contido no artigo 146, inciso II da Constituição, o qual, a propósito, dispõe, claramente, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

## **2. Da inteligência do artigo 146, II da Constituição Federal e da aplicação do artigo 14 do CTN**

A Constituição Federal elenca as matérias cuja disciplina será reservada, em caráter complementar, através de veículo legislativo próprio, que exige quórum qualificado, sendo que há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que apenas será exigível Lei Complementar nas hipóteses em que a própria Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, a lei aí compreenderá tanto a lei ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a própria Lei Complementar. Em outras palavras, a necessidade de edição de Lei Complementar não é presumida e, portanto, somente será exigível nos casos expressamente previstos na Constituição.

Além de exigir Lei Complementar para dispor sobre os conflitos de competências em matéria tributária, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais em matéria de legislação tributária nos termos do artigo 146, incisos I, II e III, a Constituição também exige Lei Complementar para (i) prevenir desequilíbrios de acordo com o artigo 146-A, (ii) para instituição de empréstimos compulsórios, conforme dispõe o artigo 148, (iii) no que diz com o exercício do poder tributário residual da União quanto a instituição de impostos e contribuições para a seguridade social à luz dos artigos 154, inciso I, e 195, § 4º, (iv) para instituição do imposto sobre grandes fortunas, vide artigo 153, inciso VII, (v) para regular a competência quanto à instituição do imposto causa mortis e doação em certos casos nos moldes do artigo 155, § 1º, inciso III, bem como (vi) para os fins previstos nos artigos 155, § 2º, inciso XII, 156, inciso III, e 156, § 3º.

Observe-se, por oportuno, o que dispõe o artigo 146 da Constituição Federal:

“Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (grifei).

A partir do uso da interpretação sistemática, afirma-se que a Lei Complementar é o veículo adequado para regular as imunidades tributárias e, em especial, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, porquanto se é certo que o próprio artigo 146, inciso II determina expressamente que cabe à Lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, também é certo que as imunidades pertencem ao gênero de tais limitações, de modo que a conclusão não pode ser outra senão de que as imunidades apenas podem ser reguladas por Lei Complementar.

Com efeito, pouco importa se a imunidade é de impostos ou de contribuições. Por se tratar de uma limitação ao poder de tributar, a regulamentação somente pode ser efetivada mediante Lei Complementar. A análise aí é um tanto lógica: se toda limitação ao poder de tributar é regulada por lei complementar; se a imunidade é limitação ao poder de tributar; logo, a imunidade é (e deve ser) regulada tão-somente por Lei Complementar.

E nem se diga que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal constitui exceção ao artigo 146, inciso II da Carta por referir-se à “lei” e não à “lei complementar”. Tal argumento não resiste à simples constatação de que a alínea “c” do inciso VI do artigo 150, ao prescrever sobre a imunidade dos impostos, refere-se, também, exclusivamente à “lei”, e não à “lei complementar”, sendo que, ainda assim, não se cogita da ideia de que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” possa representar uma exceção à regra prescrita no artigo 146, inciso II da Constituição. Por coerência, se se afirma que a imunidade do artigo 195, § 7º constitui uma exceção ao artigo 146, inciso II, deve-se consignar, em mesmo tom, e seguindo-se as regras da lógica – eis aí o princípio da identidade –, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” representaria, também, uma exceção ao artigo 146, inciso II da Constituição.

E, aí, tanto o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição quanto o próprio artigo 195, § 7º empregam a expressão “lei” sem o predicativo “complementar”, restando-se concluir, pois, que a lei exigida ali é a mesma lei exigida aqui, sendo que, como os dois dispositivos constitucionais tratam de imunidades, a lei que estabelece os requisitos para o gozo da imunidade dos impostos deve ser da mesma espécie da lei que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade das contribuições sociais. É bem verdade que

“(…) o constituinte qualificou a lei exigida como complementar em alguns lugares e como ordinária em outros, pecando pela inconsistência redacional do texto constitucional. Daí não se aplicar, no caso, o princípio de hermenêutica ubi lex voluit dixit. Disse aqui e ali, mas não disse acolá. Só mesmo o recurso à interpretação sistemática, que busca dentro do próprio sistema estabelecido internamente pela Constituição, é que pode demonstrar a solução uniforme que não cause estupefação e discrepância teratológica entre normas do mesmo quilate e com o mesmo objetivo.

Como os dois preceitos (parágrafo 7º do artigo 195 e alínea c do inciso VI do artigo 150) conferem direito à imunidade, não há dúvida de que os requisitos para seu exercício somente podem ser prescritos por meio da mesma espécie de lei, a lei complementar, em respeito ao artigo 146, II. Sustentar o oposto significa arrostar a Constituição, violar o seu próprio sistema interno e fazer letra morta do dispositivo, pois se ele não se aplica às contribuições, visto que no parágrafo 7º do artigo 195 somente foi utilizada a expressão “lei” (gênero normativo), não se aplica, de igual modo, aos impostos, uma vez que o termo “lei” (gênero normativo), utilizado na

alínea c do inciso VI do artigo 150, também não foi qualificado como complementar.

Admitir que nos dois preceitos foi excepcionada a necessidade de lei complementar (admitindo o afastamento em um preceito, deve ser admitido no outro, senão ter-se-á uma posição sem coerência com o sistema jurídico) corresponde a aceitar que o artigo 146, II, não tem aplicação, ou, o que é a mesma coisa, tornar o artigo 146, II, sem nenhuma eficácia, como que revogando-o por uma via tão oblíqua quanto inconsistente, por meio de uma interpretação incoerente.

O objetivo do constituinte ao exigir lei complementar para regular as imunidades impondo as condições para o exercício do direito de os sujeitos discriminados não serem tributados, quer seja por meio de impostos, quer seja por meio de contribuições sociais securitárias, é o de uniformizar o comportamento de todas as pessoas políticas diante da mesma situação: reconhecimento do direito à imunidade.

Se a imunidade é um direito, sua contrapartida é um dever: o dever de respeitar os limites do poder de tributar. Aceitar que lei ordinária é veículo adequado para impor os requisitos exigidos para o reconhecimento do direito à imunidade corresponde a admitir a existência de mais de cinco mil leis prescrevendo requisitos diversos, considerando-se o número de Municípios que poderiam editar leis próprias, aplicáveis para que os sujeitos discriminados na Constituição tenham reconhecido seu direito à imunidade dos impostos.” (grifei).

De fato, é preciso compatibilizar a previsão do artigo 146, inciso II da Constituição Federal com a referência genérica à “lei” constante dos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, de modo que no que diz com a regulamentação das condições materiais para o gozo das imunidades, impõe-se a utilização de lei complementar em decorrência da inafastabilidade da incidência do referido artigo 146, inciso II, restando à lei ordinária apenas o papel de estabelecer requisitos formais. E, aí, registre-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual regula a imunidade dos impostos, deve ser aplicável à imunidade das contribuições sociais justamente pela falta de regulamentação específica.

Consoante ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo<sup>13</sup>, a “lei” a que alude o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar:

“A lei (referida no § 7º do art. 195) significa ‘lei complementar’ (Código Tributário Nacional) que, relativamente à imunidade dos impostos para as instituições de assistência social, estabelece (no art. 14) os requisitos seguintes: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II – aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade, capazes de assegurar sua exatidão.”

Ives Gandra da Silva Martins<sup>14</sup> também se posiciona no sentido de que a regra constante do artigo 195, § 7º apresenta natureza de autêntica imunidade e não de isenção. Confirma-se:

“O § 7º do artigo 195 não cuida de isenção, mas de imunidade. O art. 175 do Código Tributário Nacional declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com o nascimento da obrigação correspondente. Na isenção nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito da Fazenda a receber o quantum da obrigação nascida. Na imunidade não há nascimento da obrigação tributária, nem, por conseguinte, do crédito, que tem a mesma natureza daquela. A vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição.

[...]

Como se percebe, o constituinte utilizou-se mal do vocábulo ‘isenção’, pois pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade”.

De acordo com as lições de Rafael Pandolfo, reconhecendo-se a imprecisão terminológica das expressões “isenção” e “lei” constante do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, deve-se substituí-las, coerentemente, por “imunidade e “lei complementar. É ver-se:

“O princípio lógico da identidade veda a criação de um minotauro jurídico (metade imunidade e metade ‘isenção constitucional’), de sorte que o erro constatado no antecedente de uma norma deve ser estendido ao consequente. Explicamos: o § 7º do art. 195 da Constituição Federal fala em isenção e lei ordinária. O erro é evidente, mas coerente, visto que as isenções constituem institutos inseridos dentro da competência tributária das pessoas políticas, razão pela qual podem ser fixadas e alteradas por lei ordinária. Entretanto, ao reconhecermos a imprecisão terminológica da expressão ‘isenção’, devemos estendê-la ao enunciado ‘lei’, substituindo-os, coerentemente, por ‘imunidade’ e ‘lei complementar’, respectivamente, mantendo-se, assim, congruência com o alcance semântico fixado pelo STF acerca da natureza do instituto em questão. O legislador constituinte foi impreciso, é certo, mas não foi incoerente, pois exigiu espécie normativa compatível com o instituto por ele considerado existente (isenção). A correção significativa engendrada pelo Supremo não pode consertar parcialmente o equívoco redacional, sob pena de incorrer em incoerência lógica, desconsiderando a identidade que abrange toda a unidade normativa.” (grifei).

Dito isto, a “lei” a que se refere o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 14 deve ser aplicado analogicamente tanto em decorrência da falta de Lei complementar que cuide das condições materiais para o gozo da imunidade das contribuições da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social como também para que a imunidade ali prevista não reste sem eficácia<sup>16</sup>.

A propósito, note-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1998 e estabelece os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo das imunidades previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, não cabendo à lei ordinária, portanto, dispor sobre a matéria em razão da reserva decorrente do artigo 146, inciso II da Constituição, restando-se perceber, pois, que o legislador ordinário poderá, apenas, estabelecer requisitos formais quanto ao gozo das imunidades.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO II - Disposições Especiais

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Ocorre que, no caso em análise, a Contribuinte não logrou comprovar o atendimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN.

O contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei n.º 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Em relação às alegações de efeito confiscatório da multa e do juros aplicados e demais alegações de ofensas a princípios constitucionais, ressalta-se que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, conferia-se o enunciado da Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste mesmo sentido é, pois, a redação do art 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho.

Dessa forma, com relação aos vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade suscitados, veja-se que para se acatar a tese recursal seria necessário afastar a aplicação de lei, o que é defeso pelos supracitados art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF.

Em síntese, e a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão *a quo* não deve ser reformada, negando-se provimento ao recurso.

Por fim, mas não menos importante, não há que se falar, *in casu*, em nulidade do lançamento fiscal. De fato, no caso em análise, tem-se que a autuação fiscal contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI e parágrafo único, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa da autuada.

Neste espeque, o lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na documentação acostada aos autos, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente.

O caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior