



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



**Processo nº** 10660.724819/2011-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.954 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2023  
**Recorrente** APAE ASSOCIACAO DE PAIS E AMIGOS DO EXCEPCIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2008

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2  
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

STF. TEMA 32. REQUISITOS PARA IMUNIDADE. LEI COMPLEMENTAR.

A inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 declarada no bojo da tese fixada pelo Tema 32 do STF, retira a exigência de manifestação da administração tributária para fins de gozo da imunidade prevista para entidades beneficentes de assistência social antes da vigência da Lei nº 12.101/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de inconstitucionalidade de normas, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

**Relatório**

De início, para consulta e remissão aos marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	<b>Índice de Peças Processuais</b>			
<b>Documento</b>	Auto de Infração	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
<b>Localização (Fl.)</b>	5	282	573	600

Para registro, acompanham apensos os autos dos processos n.º 10660.724822/2011-21 e 10660.724823/2011-75 que, em síntese, tratam de auto de infração correlacionado e de representação fiscal para fins penais, respectivamente.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo às Contribuições Sociais Previdenciárias, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 09-52.194 da lavra da 5ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

## DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

Compõem o presente processo os autos de infração 37.257.813-6 (obrigação acessória - fundamento legal 68), 37.257.814-4 (contribuição previdenciária - parte patronal), 37.257.815-2 (contribuições a terceiros), lavrados em 29/11/2011.

Como motivação do lançamento, consta, no Relatório Fiscal de folhas 24 a 26 o seguinte:

...

### IV - IDENTIFICAÇÃO DO CRÉDITO:

1. Trata-se: de auditoria realizada, relativa às Contribuições Previdenciárias, com fulcro, no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0610600.2011-01684-8, de 25/10/2011 Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, com ciência em 01.11.2011, relativo ao período de 01/2007 a 12/2010, solicitando diversos documentos, dentre eles, o Ato Declaratório de Isenção de Contribuição Previdenciária Patronal.

2- Tem por finalidade apurar às contribuições sociais, destinadas à Seguridade Social, referente contribuição parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho - RAT, e para terceiros - Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae.

### V- FATO GERADOR:

1-Os débitos lançados incidem sobre os valores das remunerações dos segurados empregados, declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - em épocas próprias, uma vez que a entidade não apresentou, quando solicitada através do TIPF, Ato declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, portanto não detentora dos direitos adquiridos para o gozo da isenção das cotas patronais e de terceiros, conforme mencionado no §1º, artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, que refere-se ao disposto no Decreto-Lei n.º 1.572, de 01 de setembro de 1.977.

2- A entidade informou em GFIP do período de 01.2007 a 12.2010 o FPAS 639, portanto não houve aplicação de alíquotas referente a empresa, RAT e terceiros, sendo declarações incompletas e/ou omissas.

...

XIX. - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA(DEBCAD - 37.257.813-6)

#### 1 - RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO

1.1 - A empresa deixou de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias infringindo o disposto Lei n.º 8.212, de 24/07/1991; art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º,- acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

#### 1.2 RELATÓRIO FISCAL DA APLICAÇÃO DA MULTA

X - Em decorrência da infração praticada está sendo aplicada a multa cabível no valor de R\$ 9.142,28(nove mil cento e quarenta e dois reais e vinte e oito centavos) de acordo a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

...

A ciência do lançamento se deu em 7/12/2011 (folhas 39). As impugnações foram interpostas em 27/12/2011 (folhas 294 em diante) contendo, em síntese, o seguinte:

Inicialmente, alega que, ao contrário do que consta do Relatório Fiscal, não foi intimado em momento algum, principalmente através do citado TIPF, a apresentar Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias.

Relata, em seguida, ser a impugnante entidade de utilidade pública nas esferas federal, estadual e municipal por força de decreto e lei específicas e que é reconhecida como de fins filantrópicos durante mais de 30 anos. Provas inequívocas do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Alega que teve renovado seu Certificado de Entidade Filantrópica para o período 1/1/2001 a 31/12/2003, para o período 21/9/2006 a 20/9/2009 e para o período 19/7/2007 a 18/7/2010 através das resoluções CNAS 7, de 3/2/2009 e 11, de 9/2/2009. Protocolou novo pedido em 12/8/2010 que ainda encontra-se sob análise.

Com base na Lei 8.742/1993, Decreto 2.536/1998 e Resolução CNAS 177/2000, afirma que a auditoria-fiscal não pode desconsiderar o CEBAS. Se o Ministério da Previdência e Assistência Social atesta que a instituição faz jus à imunidade, não pode a Receita Federal afastar, sem autorização legal, a desoneração reconhecida. Colaciona julgados.

Informa que autuações anteriores contra a impugnante não obtiveram sua procedência no então Conselho de Contribuintes. Colaciona duas decisões administrativas.

A Lei 12.101/2009 veio determinar, nos termos da legislação anterior, que cabe exclusivamente ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome a concessão ou renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social, único documento instituído pela legislação para fazer prova dessa condição. Meros atos administrativos sem respaldo legal não podem condicionar a expedição desse documento.

A impugnante possui CEBAS para o período da referida autuação, cumprindo os requisitos do art. 14 do CTN, do art. 55 da Lei 8.212/1991 e do art. 29 da Lei 12.101/2009.

Informa a juntada de diversos documentos que, entende, atendem os requisitos legais tornando-a imune nos termos do art. 195, §7º da CRFB.

À falta de lei complementar específica, alega que o STF, no julgamento RMS 22.192-9-DF, reconheceu serem as mesmas condições previstas nos arts. 9º e 14 do CTN para a imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da CRFB. Nesse RMS foi decidido que, sendo imunidade, atos administrativos que pretendam restringir o benefício são inconstitucionais.

A impugnante não remunera seus dirigentes e diretores, nem distribui lucros ou qualquer outra vantagem, sendo todo serviço prestado gratuito. Não pode a administração pública, com objetivo de arrecadar, possa destruí-la, forçando-a à demissão de seus funcionários e o desamparo de mais de 400 crianças assistidas.

Quanto ao SAT, entendido como espécie tributária, os decretos que definem atividade preponderante para fins de escolha de alíquota tornam a exação inconstitucional, pela ausência de tipicidade legal cerrada.

Não pode também o Incra ser-lhe cobrado por não ser empresa agroindustrial. Também o art. 25 da Lei 8.870/1994 que o recriou sob égide da CRFB também foi declarado inconstitucional. Não há finalidade a legitimar a cobrança da contribuição destinada ao Serviço Social Rural, criado pela Lei 2.613/1955, que não mais existe.

Também a contribuição ao Sesc deve ser cobrada exclusivamente das empresas comerciais, conforme a legislação que a instituiu, situação bem diversa da impugnante. Da mesma maneira quanto às contribuições ao Senac e ao Sebrae.

Quanto ao processo 37.257.813-6, alega que não há erro nas informações prestadas em GFIP, pois é entidade imune. Ainda assim, argumenta que não há liberdade ilimitada ao legislador para fixar obrigações acessórias que se tornam fonte de fiscalidade pura com interesses arrecadatórios diretamente à ela ligados. Não pode, por exemplo, eleger base de cálculo do próprio tributo nessa configuração de infração.

Ao final, pede a improcedência dos lançamentos e instauração de procedimento administrativo face à auditoria-fiscal, pelos motivos que traz.

Às folhas 404 a 407, é deferida diligência com o objetivo de identificar os efeitos das várias legislações pertinentes no período.

À folha 408, a Seção de Fiscalização informa que não foi solicitado Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias tendo em vista já estar de posse, por ocasião do início da ação fiscal, do Ato Cancelatório pertinente, que junta à folha 409.

À folha 411, tendo em vista o requerido na diligência, foi solicitada ratificação da informação à seção de origem.

A Seção de Fiscalização despacho o que segue, à folha 413:

*Informamos que foi levantado o débito referente a parte patronal não declarado pela APAE – Associação de Pais e Amigos do Excepcional, porque a Associação foi excluída do benefício da isenção das contribuições patronais pelo “ATO CANCELATÓRIO” de Isenção das Contribuições Sociais nº 001/2007 em 13/2/2007” emitido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, fato que ensejou o lançamento das Contribuições Patronais da Previdência Social, de acordo com art. 208, parágrafo 2º do RPF( Regulamento da Previdência Social ) e art. 31, parágrafo 3º do Decreto 2173 de 05/03/97.*

O impugnante teve ciência do juntado em 26/11/2012, conforme comprovação de folha 416.

Em 28/12/2012 (folha 419 e seguintes), o impugnante protocola três arrazoados nos seguintes termos:

Entende que a autoridade lançadora não cumpriu a determinação da diligência, posto que nada esclareceu.

Alega que o fato da auditoria estar de posse do Ato Cancelatório não significaria que a situação estivesse configurada em definitivo. Havia pedido de reconsideração que foi deferido pelo órgão competente anulando o citado Ato. Cita, como prova, os Certificados de Entidade Beneficente e de Assistência Social (CEBAS) juntados relativos aos períodos 2001/2003, 2006/2009, 2007/2010 e Pedido de Renovação de 18/8/2010.

Retoma que o Relatório Fiscal partiu da premissa falsa de solicitação da apresentação do Certificado de Entidade Beneficente, o que invalidaria o procedimento fiscal pelo ato de falsidade praticado.

Junta documentos comprobatórios.

À folha 538, os autos são enviados acompanhados do processo apensado 10660.724822/2011-21, para diligência em resolução neste.

À cópia dos autos cumprida à folha 545.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/JFA decidiu por maioria de votos não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

## DRJ ACORDÃO – EMENTA

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

TRIBUTÁRIO. IRREGULARIDADE. SANEAMENTO. ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE.

As competências das DRJ são aquelas regimentalmente dadas.

Eventual irregularidade na intimação do sujeito passivo para apresentar documento pode ser suprida na oportunidade da impugnação ao feito.

O Ato Declaratório de Isenção é documento cuja emissão e necessidade somente cessa de acordo com a Instrução Normativa RFB 1.071/2010.

É vedada a apreciação de eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade no âmbito administrativo de julgamento de lançamentos tributários federais.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carreou em síntese os seguintes fundamentos.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

## DA NULIDADE POR AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DE DEFESA

Que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Que a afronta ao devido processo legal se verificou: (i) pelo não cumprimento do Despacho n.º 26, de 03/02/2012, da lavra da 5ª Turma da DRJ/JFA, fls. 404/407 (que determinou que o auditor fiscal identificasse o não cumprimento dos requisitos dispostos no art. 28 da Medida Provisória 446/2008, no período de 10 de novembro de 2008 até 11 de fevereiro de 2009; no art. 55 da Lei 8.212/1991, de 12 de fevereiro de 2009 até 29 de novembro de 2009; e no art. 29 da Lei 12.101/2009, a partir da vigência desta, de acordo com as competências objeto do presente processo);

Que tais diligências não foram realizadas, embora determinassem o cumprimento dos requisitos legais;

Que causa espécie que o Despacho n.º 84/2012 tenha considerado atendidas as exigências contidas no Despacho n.º 26/2012;

Que o agente fiscal não atendeu ao cerne da diligência, qual seja, o de identificar o não cumprimento, pela recorrente, dos requisitos exigidos pela lei para gozo de imunidade;

Que a afronta ao devido processo legal se verificou: (ii) pelo não conhecimento da manifestação (fls. 419/421) e documentos (fls. 422/458) apresentados pelo recorrente, a raiz de intempestividade;

Que a intimação ARF/PAR n.º 0535/2012 dirigida ao sujeito passivo apenas encaminhava ao mesmo documentos que foram juntados posteriormente, sem assinalar lhe prazo algum;

Que ainda assim, a DRJ/JFA registrou intempestividade das contrarrazões;

Que ainda que se assinalasse prazo para manifestação, o mesmo não seria preclusivo, uma vez se reveste do caráter de prazo impróprio, servível apenas para orientar a marcha processual;

Que a manifestação não conhecida atacava frontalmente aquilo que foi invocado na causa de decidir;

Que tal falha do serviço subtraiu do sujeito passivo a chance de ter os seus argumentos apreciados;

Que a afronta ao devido processo legal se verificou: (iii) pela negativa de conhecimento e decisão acerca de questões jurídico-tributárias expressamente arguidas na impugnação;

Que os fundamentos constitucionais da impugnação integram e são indissociáveis da "matéria tributária" a que se refere a decisão recorrida;

Que Direito Tributário e Direito Constitucional formam um todo sistémico; e o sistema constitucional tributário encontra-se erigido, em seus fundamentos, no Título VI, capítulo I, razão pela qual não é possível dissociar;

#### NO MÉRITO

Que a recorrente é entidade imune uma vez que preenche todos os requisitos legais e possui inclusive a devida certificação do órgão competente;

Que nem de longe foi constatado o descumprimento de qualquer dos requisitos legais para gozo da imunidade;

Que a autoridade fiscal reconhece que em nenhum momento solicitou à recorrente a apresentação do Ato Declaratório de Isenção de Contribuições

Previdenciárias nem do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS;

Que há o reconhecimento implícito de que os autos de infração foram lavrados sem que a recorrente tivesse sido nem sequer indagada sobre qualquer dos requisitos legais para gozo da imunidade;

Que o precipitado e indevido auto de infração tomou como referência única e exclusivamente o "Ato Cancelatório" do INSS datado de 13/02/2007;

Que as competências objeto do presente processo (01/2007 a 13/2008) são posteriores ao referido ato;

Que a Lei nº 12.101/2009, pôs fim à necessidade de requerimento da "isenção" junto ao INSS e à RFB, estabelecendo que o direito à imunidade das contribuições sociais poderá ser "exercido pela entidade a contar da data da publicação de sua certificação" (CEBAS), sem que caiba ao INSS ou à RFB conceder ou cancelar a "isenção";

Que os documentos existentes nos autos, bem como no processo 10660.724822/2011-21, comprovam que o recorrente teve renovado o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS para o período de 21/09/2006 a 20/09/2009, assim também para o período de 19/07/2007 a 18/07/2010, bem como que protocolizou, em 12/08/2010, pedido de renovação do certificado;

Que o recorrente jamais foi intimado para apresentar o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias;

Que a Lei nº 12.101/2009 acabou com o formalismo estéril de se exigir das entidades beneficentes a obtenção junto ao INSS e/ou à RFB de um ato declaratório da isenção;

Que dito diploma disciplina que o direito à imunidade das contribuições sociais poderá ser "exercido pela entidade a contar da data da publicação de sua certificação", automaticamente, sem que caiba ao INSS ou à RFB conceder ou cancelar a "isenção";

#### DOS PEDIDOS

Por essas razões, REQUER o acolhimento das alegações preliminares para cassar a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/JFA, anulando todos os atos processuais a partir do Despacho nº 84, de 28/05/2012 (fls. 411).

No mérito, evidenciando-se que a recorrente é entidade imune, que preenche e sempre preencheu os requisitos legais para o gozo da imunidade constitucional das contribuições sociais, bem como que a auditoria-fiscal não identificou nenhum elemento em sentido contrário, mesmo diante das sucessivas oportunidades deferidas pela 5ª Turma da DRJ/JFA, REQUER o provimento do recurso para que sejam julgadas totalmente

improcedentes as exigências contidas nos autos de infração n.º 37.257.813-6, 37.257.814-4 e 37.257.815-2, com o cancelamento deles e a consequente extinção do processo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

### ADMISSIBILIDADE

#### TEMPESTIVIDADE

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 18/06/2014, conforme Aviso de Recebimento (fl. 588). Uma vez que o encaminhamento do recurso para análise ocorreu em 18/07/2014 (fl. 600), é considerado tempestivo.

### DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

Da peça recursal, alguns pontos convergem para possíveis nulidades na execução do procedimento fiscal de origem, quais sejam: não cumprimento do Despacho n.º 26; e desconsideração da manifestação do recorrente por ocasião da ciência do resultado da diligência decorrente do retro citado expediente.

Sobre o tema nulidades, importa acudir a disciplina contida no Decreto n.º 70.235/1972.

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*(...)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Em que pese o esforço da defesa, a norma legal prevê que eventuais irregularidades, incorreções e omissões distintas do fator *competência* são passíveis de saneamento quando prejudiciais ao sujeito passível. Como visto, as hipóteses suscitadas de nulidade efetivamente não se fixam no campo de atuação da autoridade fiscal.

Por isso, sem prejuízo do prosseguimento do exame na sequência deste voto em observância ao art. 60 supra, os argumentos pautados no recursos voluntário não serão acolhidos para fins de reconhecimento de nulidade.

## MATÉRIA NÃO CONHECIDA

### CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS

A defesa se insurge ante a negativa de se posicionar sobre temas de fundo constitucional. Com fulcro no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, vide posicionamento da DRJ/JFA (fl. 581).

Os argumentos relativos às pretensas inconstitucionalidades, conforme também já visto, com fulcro no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, não podem se analisados nessa sede.

Agora segue transcrição do artigo suscitado.

*Art. 26-A. 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.*

Ademais do lastro legal, a matéria foi fixada por este Conselho com a edição da Súmula CARF nº 2.

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

Neste ensejo, por total falta de competência, a alegação de nulidade não será conhecida.

## MATÉRIA CONHECIDA

### NÃO CUMPRIMENTO DO DESPACHO Nº 26

Uma vez suscitado, é de bom alvitre transcrever a parte dispositiva do despacho em tela (fl. 401).

Compulsando-se os autos, e verificando-se a data de sua lavratura, vê-se que trata-se de lançamento cujas competências estiveram sob a égide de várias legislações.

Como não há, nos autos, referências aos efeitos dessa legislação no tempo, faz-se necessário que a auditoria fiscal identifique o não cumprimento dos requisitos dispostos no art. 28 da Medida Provisória 446/2008, no período de 10 de novembro de 2008 até 11 de fevereiro de 2009; no art. 55 da Lei 8.212/1991, de 12 de fevereiro de 2009 até 29 de novembro de 2009; e no art. 29 da Lei 12.101/2009, a partir da vigência desta, de acordo com as competências objeto do presente processo.

Os fatos revelam que o Despacho n.º 26 se reveste de uma solicitação elaborada e dirigida para a formação do arcabouço técnico necessário para o julgamento da causa.

Esclareça-se que a natureza das providências aprovadas pelo colegiado de piso é informativa, voltada para subsídio técnico da iminente deliberação. Não se trata, pois, de uma medida adotada sob o abrigo da dialética das provas uma vez que não busca fatos ou fundamentos novos. Ao revés, o desejo é vincular os fatos já apurados à pluralidade de normas vigentes no lapso de interesse.

Acrescente-se que no momento em que confeccionado o despacho, já operaram os efeitos do exaurimento do prazo para impugnação. Vide o art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972.

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Com efeito, a impugnação foi apresentada em 27/12/2011 (fl. 282), ao passo que o Despacho n.º 26 leva data de 03/02/2012 (fl. 399), transcorridos mais de 30 dias com relação àquela.

Ora, se o instituto da preclusão já se abatera sobre a insurgência inicial, não há que se cogitar em prejuízo para a parte por ocasião da impugnação. Todavia, ainda assim, acaso deseje e supra os requisitos legais, o direito ao contraditório restou garantido pela possibilidade de devolução da matéria na sequência do contencioso.

Assim, não merece guarida o argumento constante deste tópico para fins de saneamento dos autos ou reparo decisório.

#### NÃO CONHECIMENTO DA MANIFESTAÇÃO DO RECORRENTE

Por oportunidade da ciência dos resultados da diligência decorrente do Despacho n.º 26 supracitado, o recorrente encaminhou considerações adicionais sobre o feito (fls. 426/428). Neste particular, assim se manifestou a DRJ/JFA (fl. 577).

Observe-se, no entanto, que quando da ciência do resultado da diligência efetuada (26/11/2012), o impugnante apresentou suas contra-razões em 28/12/2012, após o prazo de 30 dias (em 26/12/2012) previsto no parágrafo único do art. 35 do Decreto 7.574/2011. Não se conhecem as manifestações interpostas em destempo.

Com propriedade, a instância julgadora de piso aplicou o instituto da preclusão estabelecido pelo art. 35 do Decreto n.º 7.564/2011.

*Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.*

Como abordado no tópico precedente, a natureza da diligência promovida é informativa, com a função de amparo técnico ao órgão julgador. Por esta razão, é alcançada pela preclusão do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Exceção ocorre quando da diligência advém fatos ou documentos novos, em que o contraditório é observado pela aplicação do art. 35, parágrafo único do Decreto nº 7.564/2011. Neste caso, mesmo após a impugnação, novo prazo é oportunizado ao impugnante para se manifestar sobre as inovações processuais.

Todavia, a situação não pode se perpetuar no tempo, de maneira que o indigitado dispositivo prevê nova hipótese de preclusão. Com assertividade, dada a extrapolção do prazo previsto, a DRJ/JFA aplicou a norma e deslindou a matéria em primeira assentada.

Por outro giro, mais além da questão preclusiva, acrescente-se que ao julgador não é imposto o dever de exaurir todos os documentos trazidos pela parte. Conforme entendimento exarado pelo STJ, é necessário tratar as questões que possam infirmar as conclusões adotadas na decisão recorrida.

*STJ – MANDADO DE SEGURANÇA nº 21315.2014.02.57056-9 – EDMS*  
*O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgar apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.*

Com eco na interpretação acima reproduzida, o CARF tem aplicado o fundamento em seus julgados conforme transcrição subsequente.

*CSRF – Acórdão 165.430/2008*  
*Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça – STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.*

Por todo o exposto, e notadamente pela ausência de prejuízo ao recorrente, não assiste razão no presente tópico para fins de saneamento dos autos ou reparo decisório.

#### DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL

De início, registre que o período de apuração objeto do lançamento contestado compreende o conjunto dos exercícios de 2007 e 2008. Dito isto, toda a discussão envolve a circunstâncias acerca da manutenção, ou não, dos requisitos legais para gozo da imunidade constitucional prevista pelo art. 195, § 7º da Constituição Federal.

*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:  
(...)*

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

Para fins de detalhamento legal em obediência ao artigo acima, o dispositivo vigente à época dos fatos era o texto da Lei n.º 8.212/1991.

*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:*

*(...)*

*§ 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.*

A norma de então preconizava a necessidade de concessão expressa do direito à imunidade pela administração tributária, a qual, inclusive, deveria cancelar o benefício em caso de desatenção ao requisitos legais. Assim, repise-se, por todo o período de interesse, era imprescindível o reconhecimento formal do direito à imunidade pela instância competente pelo controle tributário da questão.

Na ocasião, o gozo dos benefícios tributários decorrentes do art. 195, § 7º da Constituição Federal dependia de um ato administrativo complexo, de maneira que os requisitos legais eram checados no processo de certificação junto ao ministério competente; enquanto a repercussão tributária dependia do aval da administração tributária.

Da leitura dos autos, nota-se que o recorrente teve sua imunidade cancelada pelo Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) a partir de 01/01/2004, por meio da edição do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais n.º 001/2007 (fl. 406), de 13/02/2007, apoiado no cometimento de infração ao art. 55, II da Lei n.º 8.212/1991. Vide descrição trazida pelo relatório fiscal que acompanha o lançamento (fl. 29).

1 – Os débitos lançados incidem sobre os valores das remunerações dos segurados empregados, declaradas em .GFIP -Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — em épocas próprias, uma vez que a entidade não apresentou, quando solicitada através do TIPF, Ato declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, portanto não detentora os direitos adquiridos para o gozo da isenção das cotas patronais e da terceiros, conforme mencionado no § 1º, artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, que refere-se ao disposto no Decreto-Lei n.º 1.572, de 01 de setembro de 1977.

2 – A entidade informou em GFIP do período de 01.2007 a 12.2010 o FPAS 639, portanto não houve aplicação de alíquotas referente a empresa, RAT e terceiros, sendo declarações incompletas e/ou omissas.

Desde o ato cancelatório, não consta indicação no feito de qualquer ato superveniente capaz de retomar a imunidade derrubada, situação que prolonga o descumprimento do requisito legal aplicável até o período ora analisado.

Passadas as oportunidades de manifestação durante a ação fiscal, a impugnação e, agora, o recurso voluntário, o recorrente se ateve a alegar a fragilidade do conjunto probatório. Entretanto, em momento algum trouxe o elemento necessário para cabalmente dissipar os efeitos emanados do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais n.º 001/2007. Neste diapasão, vale repassar algumas ponderações recursais.

i) *as competências objeto do presente processo (01/2007 a 13/2008) são posteriores ao referido ato.* Comenta-se que é justamente a ausência de comprovação da retomada dos requisitos legais, em especial o disposto pelo art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/1991, seja por revogação do Ato Cancelatório ou por nova concessão mediante Ato Declaratório, que motiva o lançamento contestado.

ii) *a Lei nº 12.101/2009 pôs fim a necessidade de requerimento (e, portanto, à possibilidade de cancelamento) da isenção junto ao INSS e à RFB.* Comenta-se que o diploma referido foi editado e toma vigência após o período de interesse, ao passo que não dispõe de efeito *ex tunc* para normatizar as situações pretéritas. Deve-se respeitar, pois, o ordenamento vigente à época dos períodos de apuração considerados, ou seja, os exercícios 2007 e 2008.

iii) *os documentos existentes nos autos, bem como no processo 10660.724822/2011-21, comprovam que a impugnante teve renovado o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS para o período de 21/09/2006 a 20/09/2009.* Comenta-se que, por si só, a concessão do CEBAS não era suficiente para gerar os efeitos da imunidade no período de interesse, uma vez que ainda restava pendente a atenção ao art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/1991.

iv) *as impugnações, bem como os documentos que a instruíram, sobretudo o Estatuto da Entidade, comprovam detalhadamente o cumprimento de todos os demais requisitos legais.* Comenta-se que a questão nodal dos autos é o cumprimento do art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/1991, cuja desatenção é causa suficiente para sustentar o lançamento contestado.

Vale frisar também o desfecho da matéria a partir da fixação do Tema 32 pelo STF, ocorrida em 2022. Na oportunidade, a Corte Constitucional avaliava a constitucionalidade do indigitado art. 55, notadamente sobre as exigências para a concessão da imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social sob a luz do art. 146, II da Carta Magna. Dada a repercussão geral da matéria, foi firmada a seguinte tese.

*STF – REPERCUSSÃO GERAL - TEMA 32*

*A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.*

Pela profundidade da matéria, em sede de embargos declaratórios a Suprema Corte foi instada a se manifestar quando decidiu que a exigência de lei complementar não alcançaria aspectos procedimentais referentes ao controle fiscal. Segue ementa.

*STF – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – RE 566.622*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.*

*1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei*

*complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.*

Em que pese a assertividade do Tema 32, o art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/1991 está atrelado a delimitação feita nos Embargos de Declaração. Ou seja, na condição de aspecto procedimental de controle administrativo, o requerimento a administração tributária continua sujeito à regulamentação por lei ordinária. Constitucional, pois, o retro citado dispositivo no período em que produziu efeitos.

Como permaneceu vigente por todo o período de interesse, o art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/1991 tornou insuficiente o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que reconheceu a filantropia no período de 21/09/2006 a 20/09/2009 (fl. 513) para fins de imunidade tributária.

Assim, pela ausência de manifestação formal da administração tributária, não acolho os fundamentos de defesa.

#### DA NÃO SOLICITAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Sobre o argumento, é necessário recordar que desde a elaboração do relatório fiscal, no momento do lançamento tributário, a autoridade fiscal já havia se manifestado que *a entidade não apresentou, quando solicitada através do TIPF, Ato declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias* (fl. 29).

Ciente de tal assertiva, fato é que o recorrente não colacionou aos autos o documento que contrapusesse a base do lançamento ora contestado. Não o fez nem na impugnação, momento mais adequado, e nem mesmo agora em sede recursal, de maneira que insiste na tese da omissão da autoridade fiscal sem apresentar a prova documental faltante.

Por todo o exposto, ainda que haja equívoco na descrição trazida pelo relatório fiscal, é inafastável a ciência do recorrente, desde o lançamento, de que a celeuma gira em torno da manutenção, ou não, de concessão específica emitida pelo controle fiscal com fulcro no art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/1991. Daí, assiste razão ao julgamento de piso quando diz (fl. 578).

Em preliminares, no que diz respeito à questão pertinente à ausência de intimação para apresentação do Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, de fato, houve a ausência desse ato administrativo, de acordo com os documentos constantes dos autos.

Em princípio, poder-se-ia falar que esse equívoco poderia ensejar à anulação do lançamento. No entanto, o art. 60 do Decreto 70.235/1972 dispõe que as irregularidades serão sanadas quando resultarem prejuízo para o sujeito passivo ou quando influírem na solução do litígio.

Não nos parece que tenha havido tal prejuízo. É que com o lançamento, abre-se a oportunidade do sujeito passivo contestá-lo com os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como razões e provas que possuir, nos termos do art. 163, III do mesmo decreto. Assim, pode o impugnante trazer eventuais documentos que não foram apresentados à auditoria-fiscal no momento da ação fiscal.

Não acato o presente argumento.

DA SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 12.101/2009

Sobre a extensão dos efeitos da Lei nº 12.101/2009 que, em síntese, simplificou os procedimentos para gozo de imunidade ao excluir a necessidade de controle prévio da administração tributária, vale consignar que não há alcance retroativo da norma para regular os fatos precedentes.

Com vigência a partir de sua publicação em 30/11/2009, o supracitado diploma não alcança os fatos ocorridos sob a égide do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, para os quais permanece a exigência de controle fiscal preventivo mediante manifestação da administração tributária para fins de imunidade constitucional.

Não merece guarida o presente tópico.

▪ **Conclusão**

Baseado no exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que diz respeito à constitucionalidade de normas, que envolve a atenção aos ditames legais para gozo da hipótese de imunidade; e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro