



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.002618/2009-26
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.524 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO INSTITUTO DE ENSINO PARA OSASCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. COTA PATRONAL. FATOS GERADORES OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI 8.212, DE 1991. REQUISITOS. NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO.

Somente faz jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, os requisitos inscritos na legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, especialmente o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, que, expressamente, trata da necessidade de do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária para gozo do benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Participaram do presente julgamento Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.524 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10882.002618/2009-26

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de contribuições sociais incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Têm-se três autuações fundamentadas nos mesmos fatos geradores, sendo que o AI nº 37.198.317-7 (Processo nº 10882.002618/2009-26) versa sobre contribuições previdenciárias patronais; o AI nº 37.198.318-5 (Processo nº 10882.002622/2009-94), sobre as contribuições destinadas aos Terceiros (INCRA, SESC, SEBRAE) e o salário-educação destinado ao FNDE; e o AI nº 37.198.319-3 (Processo nº 10882.002671/2009-81) versa sobre a autuação por descumprimento do dever instrumental de declarar em GFIP as contribuições patronais devidas, as quais são exigidas na primeira autuação mencionada.

Os Autos de Infração foram julgados conjuntamente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, gerando um único acórdão, com fulcro no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, medida essa também adotada pela decisão recorrida.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 55/62), a entidade declarava-se isenta nas GFIP, inserindo o código FPAS 639, mas embora fosse portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, não possuía o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias fator considerado impeditivo para usufruir do mencionado benefício fiscal.

As impugnações apresentadas pelo Sujeito Passivo foram consideradas improcedentes, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado na sessão plenária de 14/04/2013, com a prolação Acórdão nº 2403-002.048 (fls. 389/400), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. RETROATIVIDADE BENIGNA. ATO DECLARATÓRIO Nº 5 DA PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL PGFN.

Compondo pacificada corrente doutrinária, Aliomar Baleeiro define o lançamento como sendo: “o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado”.

A exegese do artigo 106, “a” e “b” inciso II, do Código Tributário Nacional CTN, traduz entendimento de que tratando-se de ato não definitivamente julgado, é compulsório albergar-lo sob o manto do princípio da retroatividade benigna. Se por ocasião da ação fiscal o contribuinte já portava o registro do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social CEBAS a que se refere o art. 228, da Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010; o art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009, desde então o sobredito certificado concedia o direito de usufruir da isenção da contribuição previdenciária.

No Ato Declaratório nº 5 da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional PGFN, esta DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração de que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é

meramente declaratório, produzindo efeito ex tunc, retroagindo à data de protocolo do respectivo requerimento, ressalvado o disposto no art. 31 da Lei nº 12.101, de 2009 (data da publicação da concessão da certificação), desde que inexista outro fundamento relevante, como a necessidade de cumprimento da legislação superveniente pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 3ª turma ordinária do segunda SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

O processo foi encaminhado à PGFN em 20/05/2015 (fl. 407) e, em 30/06/2016, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 408/418 (fl. 432).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, admitindo-se a rediscussão da matéria **“a retroatividade dos efeitos da MP 446/2009 e da Lei nº 12.101/2010, no que se refere a exigência de reconhecimento de isenção por meio de Ato Declaratório”**, conforme despacho de 02/12/2015 (fls. 434/438).

Como paradigma apto a instaurar a divergência foi considerado o Acórdão nº 2402-002.499, cuja ementa se transcreve:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2005 a 28/02/2007

RECURSOS ADMINISTRATIVOS – SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, a suspendem a exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

ISENÇÃO – REQUISITOS LEGAIS – CUMPRIMENTO – LEI – RETROATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE

Até a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, suas disposições é que norteavam a concessão ou não de isenção, uma vez que a legislação a ser verificada no que tange aos requisitos para o gozo de isenção é aquela vigente à época dos fatos geradores.

CANCELAMENTO ISENÇÃO – CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS – DEVIDAS

Para as entidades que tiverem a isenção cancelada, são devidas as contribuições patronais correspondentes à parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte”

Para a matéria em discussão, a Recorrente apresenta as seguintes alegações:

- O acórdão recorrido considerou que se aplica ao caso em exame, de forma retroativa, a MP nº 446/2008, que, em seu art. 28, suprimiu a exigência do ato declaratório de isenção.

- Posteriormente, a Lei nº. 12.101/2009, em seu art. 29, também afastou a exigência do ato declaratório de isenção.

- De fato, a Lei nº 12.101/2009 dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula, atualmente, os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Além disso, revoga expressamente o art. 55 da Lei 8.212/91, que até então fixava os requisitos legais para a concessão da isenção pleiteada.

- Ocorre que não se vislumbra no novo regramento qualquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos.

- No tocante à retroação prevista no CTN, deve-se analisar seu art. 106, que excepciona a regra da irretroatividade. O referido dispositivo legal permite a lei voltar-se ao passado, dispensando-se, pois, disposição expressa de lei, nas hipóteses de lei interpretativa e de “lei mitior” quanto a infrações ou penalidades.

- Do exame do art. 106 do CTN, vê-se que o inciso I não tem aplicação ao presente caso, pois não estamos diante de lei interpretativa. Também não estamos diante de norma que trata de definição de infração ou de cominação de penalidade, o que também afasta o inciso II da discussão. Ao que nos concerne, a MP nº 446/2008, assim como a Lei nº 12.101/2009, estabeleceram novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, assim como fixa os requisitos para o gozo da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91.

- Ademais, analisando o teor da referida legislação, constata-se, que a norma estabelece condições muito mais gravosas ao contribuinte, tanto no que concerne aos requisitos necessários para a concessão do CEBAS, quanto àqueles essenciais à fruição da isenção.

- Vale ressaltar, ainda que o art. 106 do CTN é direito excepcional e, como se sabe, é regra elementar de hermenêutica que as exceções sejam interpretadas restritivamente. Não há como estender a retroatividade benigna a assuntos alheios às sanções tributárias.

- Portanto, como não houve expressa disposição da lei, nem lei interpretativa, nem regulação de sanções, não há se falar em retroatividade no caso em exame.

- Na verdade, aplica-se à hipótese o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

- A exceção prevista no § 1º do citado art. 144 do CTN não encontra aplicação ao caso, pois a nova legislação não instituiu qualquer novo critério de apuração ou processo de fiscalização, não ampliou poderes de investigação nem outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios.

- Assim sendo, não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação em litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91, que exige o ato declaratório.

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 17/12/2015 (fl. 441), a Contribuinte, em 28/12/2015 (fl. 445) ofereceu as contrarrazões de fls. 445/470, alegando, em síntese, o seguinte:

- Conforme se verifica, inicialmente a Recorrente fez referência ao acórdão nº 2302-002.472. da 2ª Turma Ordinaria da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Tribunal de Recursos Fiscais.

- Ocorre que, ao promover a comprovação da divergência jurisprudencial, a Recorrente referiu-se a outro acórdão, o de n.º 2402-002.499, da 2ª turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, cuja ementa encontra-se lançada no recurso especial, e que, como se pode facilmente perceber, diverge totalmente daquela relativa ao acórdão n.º 2302-002.472. acima reproduzido.

- Não bastasse essa divergência, a Recorrida não obteve êxito na consulta ao *site* deste Egrégio Tribunal, para conferir as razões contidas no acórdão de n.º 2402-002.499 (que é efetivamente o acórdão paradigma indicado nas razões do recurso), posto que, conforme demonstra a pesquisa anexa, não existe registro do mesmo nos arquivos do CARF.

- Destarte, salvo melhor juízo, ante a ausência de paradigma disponível, o recurso especial interposto pela Recorrente não merece seguimento, devendo, desta forma, ser extinto sem apreciação do mérito.

- Não sendo o caso de extinção liminar do recurso interposto pela Recorrente, no mérito é de rigor que o mesmo não seja provido.

- Buscando suporte em suposto acórdão paradigma, a Recorrente sustenta que no caso “... não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação em litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art 55 da Lei 8.212/91, que exige o ato declaratório.”

- Contudo, pelo que se extrai do suposto acórdão paradigma de n.º 2402-002.499, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Egrégio Tribunal de Recursos Fiscais, que serviu de base para o recurso especial da Recorrente, “Até a revogação do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, suas disposições é que norteavam a concessão ou não de isenção, uma vez que a legislação a ser verificada no que tange aos requisitos para o gozo da isenção é aquela vigente à época dos fatos geradores.”

- Ocorre que não se pode admitir que à norma jurídica seja dada interpretação apenas conveniente ou distorcida do ordenamento jurídico. A Lei n.º 8.212/91 não pode ser interpretada artigo por artigo, à conveniência da Recorrente, senão através da interpretação teleológica e sistemática, em que se busca o verdadeiro conteúdo, sentido e alcance do comando legal.

- Como se extrai do acórdão recorrido, “Se por ocasião da ação fiscal o contribuinte já portava o registro do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, a que se refere o art. 228 da Instrução Normativa RFB n.º 1.071, de 15 de setembro de 2010; o art. 31 da Lei n.º 12.101, de 2009, desde então o sobredito certificado concedia o direito de usufruir da isenção da contribuição previdenciária.”

- A constatação de que a Recorrida possuía o CEBAS à data da ação fiscal, portanto, não merece qualquer questionamento. Aliás, nem o próprio Procurador da Fazenda Nacional questiona esse fato.

- Ocorre que o parágrafo primeiro do citado art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que o Procurador da Fazenda Nacional, para iludir, deixou de fazer referência, estabelecia o requerimento do benefício não alcançava as entidades que gozassem de direito adquirido.

- A Recorrida já gozava do direito à isenção tratada nestes autos há pelo menos 20 (vinte) anos antes da edição da Lei n.º 8.212/1991, porque consoante se verifica dos autos, possuía Título de Reconhecimento de Entidade de Utilidade Pública, tanto federal, quanto

estadual e municipal. Possuía, portanto, direito adquirido à isenção, direito esse protegido pelo artigo 5º, inciso XXX VI da Carta da República.

- A legislação que posteriormente pretendeu alterar as regras concessivas de isenção, não possuíram o condão de abalar o direito adquirido da Recorrida, posto que a mesma era portadora do CEBAS. É o que se extrai do artigo 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.572/77.

- Neste sentido, o Ato Cancelatório que decorreu da aplicação equivocada do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 em face da Recorrida encontra-se revestido de manifesta inconstitucionalidade e de ilegalidade, posto que violou o seu direito adquirido à isenção.

- O cancelamento da isenção, que decorreu da aplicação de alegada infringência ao artigo 55 da Lei nº 8.212/91 não se sustenta, posto que, como fartamente sedimentado, inexistia tal impedimento, a teor da decisão unânime proferida em 28 de outubro de 2003 pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 462.212/SE.

- Nem se diga, por outro lado, que a Recorrida tivesse que solicitar a expedição de qualquer ato declaratório reconhecendo o seu direito à isenção. Isso porque, tendo sido reconhecida a sua condição de entidade beneficente antes mesmo da edição da Lei nº 8.212/91, a ela não se aplica sequer o disposto na Lei nº 11.457/07.

- Esse entendimento, como já foi dito, vem reconhecido no Parecer nº 3093, de 09 de julho de 2003, da Consultoria Jurídica do INSS, expressamente aprovado pelo Ministro da Previdência e Assistência Social.

- Ora, se a partir da edição da lei nº 8.212/91 o INSS passou a ter competência para conceder, fiscalizar e cancelar isenções das contribuições para a seguridade social, por evidente, isso significa que antes não possuía essa competência.

- De outro lado, com base no artigo 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91, a Recorrida, que já possuía o Título de Reconhecimento de Entidade de Utilidade Pública, tanto federal, quanto estadual e municipal, tinha direito adquirido à isenção, não havendo como admitir-se a sua revogação posterior.

- No caso em apreço, se o próprio § 1º, do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, e antes disso, o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.572/77, estabeleciam o dever de respeito ao direito adquirido à isenção, conferido às Entidade de Utilidade Pública portadoras do CEBAS, não resta sombra de dúvida que a manutenção da isenção para essas entidades à época da edição da Lei nº 8.212/91 teve por finalidade garantir que não ocorresse solução de continuidade na prestação dessa finalidade social empreendida por tais entidades de assistência social.

- O caráter social da manutenção da isenção nessa hipótese é óbvio e inquestionável. A Recorrida, por exemplo, caso fosse submetida, a partir da edição da Lei nº 8.212/91, ao pagamento de contribuição previdenciária, deixaria de cumprir um dos seus mais importantes objetivos, que é a prestação de serviço de ensino superior, em prejuízo de uma comunidade de mais de 12.000 (doze mil) alunos.

- Não bastasse todo o expendido até aqui; quanto à evidência do direito adquirido da Recorrida à isenção, no presente caso esse direito afigura-se ainda mais incontestável, posto que a 4ª Câmara Julgadora trouxe para os autos preciosos elementos de convicção acerca desse direito. Cita trechos da decisão recorrida.

- Em que pese a manifesta dúvida a respeito da procedência e correção do acórdão paradigma mencionado pela Recorrente, supondo-se apenas por hipótese que o mesmo esteja correto, verifica-se que não se sustenta, para aplicação no caso em apreço.

- Com base no acórdão paradigma a Recorrente alega em suas razões que “... devido ao disposto no art. 144 do CTN e nos arts. 44 e 45 do Decreto n.º 7.2137/2010, a isenção deve ser verificada considerando-se o cumprimento dos requisitos legais existentes na época dos fatos geradores (ou seja, o art. 55 da Lei n.º 8.212/91); por conseguinte, não é possível retroagir a MP n.º 446/2008 e Lei n.º 12.101/2009, que suprimiram a exigência de ato declaratório específico....” sendo que a Turma julgadora do acórdão recorrido, ao contrário, sustentou que “... a norma retroage para afastar a exigência de reconhecimento da isenção por meio de ato declaratório”

- No entanto, pelo que consta do acórdão recorrido, combinado com o artigo 29 da Medida Provisória n.º 446/2009, não resta sombra de dúvida que o Chefe do Executivo Federal teve a inquestionável intenção de manter a isenção a todos aqueles que na data da publicação da norma eram detentores do CEBAS, como no caso da Recorrida.

- Todo o equivocado e despropositado discurso da Recorrente, ao tentar sugerir a inaplicabilidade da retroatividade benigna, cai por terra. Isso porque, a Recorrida, que já tinha o direito adquirido à isenção, direito esse haurido muito antes da publicação da Lei n.º 8.212/91, continuou sendo detentora desse direito, por conta da Medida Provisória n.º 446/2009, que, como fartamente abordado nestes autos, teve seus efeitos garantidos durante o período em que permaneceu em vigor.

- Constitui mera ilusão o contido no recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do qual pretende rediscutir a matéria, sugerindo, para tanto, que nem a Medida Provisória n.º-446/2008 e nem a Lei n.º 12.101/09 poderiam retroagir para suprimir a exigência de ato declaratório específico previsto no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91.

- Ao ignorar que na data da edição da Lei n.º 8.212/91 a Recorrida já possuía direito adquirido à isenção, posto detentora do Título de Reconhecimento de Entidade de Utilidade Pública, e ao ignorar também que na data das autuações a Recorrida era, detentora do CEBAS, a Recorrente, na verdade, dá à Medida Provisória n.º 446/2008 e à Lei n.º 12.101/09 interpretação equivocada e divorciada dos seus efetivos e verdadeiros objetivos, o que não se pode aceitar.

- No estreito âmbito das normas que disciplinam as imunidades e isenções, tema aqui versado, seus elementos nucleares, isto é, suas normas gerais, devem ser veiculadas unicamente por meio de leis complementares, sendo que as contribuições sociais, categoria especial de tributo, não estão alheias às regras contidas no artigo 146, incisos II e III, da Carta da República.

- De outro lado, existente no ordenamento jurídico o artigo 14 do Código Tributário Nacional, que é norma geral a respeito dos requisitos para a concessão de imunidade (neste processo tratada como “isenção”), às entidades de assistência social sem fins lucrativos, como é o caso da Recorrida, toda a estrutura infralegal voltada para essa mesma finalidade deve a ela estar ajustada.

- Não resta a menor sombra de dúvida que a Recorrida tem direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, vez que é uma fundação educacional sem fins lucrativos, constituída e administrada nos exatos termos do ordenamento jurídico pátrio, e encontra-se instalada há quase 50 (cinquenta) anos no Município de Osasco.

- Nos termos da Lei nº 91, de 1935 a Recorrida é entidade declarada de utilidade pública, tanto pelo governo federal (decreto nº 90.564/84), quanto pelos governos estadual (Lei nº, 1.763/78) e municipal (decreto nº.2.605/72). Além de conceder bolsas de estudos a alunos carentes, a Autora também concede bolsas de estudos aos. alunos que aderem ao PROUNI - Programa Universidade para Todos.

- Trata-se, portanto, de uma fundação constituída no Brasil, com o objetivo de servir desinteressadamente a sociedade.

- Trata-se de entidade de assistência social beneficente, de natureza educacional, sem fins lucrativos, que presta relevantes serviços aos que necessitam, conferindo bolsa de estudos a alunos carentes, o que, aliás, pode ser comprovado, porquanto à Recorrida sempre foi conferido o CEBAS.

- Essa constatação, pôr si só, já é mais do que suficiente para demonstrar o direito da Recorrida à isenção (imunidade) de que trata o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, posto que, nos termos da respectiva legislação de regência, às entidades detentoras do CEBAS podem desfrutar da isenção de pagamento das contribuições sociais.

- Aliado ao fato de que a Recorrida, além de ser entidade de utilidade pública, é também detentora do CEBAS, cumpre destacar ainda que nos termos da decisão unânime proferida nos autos do Recurso em Mandado de Segurança nº 22.192-DF, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu as entidades de assistência social, filantrópicas e educacionais o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

- Além da decisão proferida no Recurso em Mandado de Segurança nº 22.192-DF, a esse respeito o Supremo Tribunal Federal ainda proferiu outra, unânime, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5/DF.

- À vista da farta e incontestável jurisprudência do Pretório Excelso, resta incontroverso que a lei ordinária jamais poderia, de alguma forma, regular as limitações constitucionais do poder de tributar, com a finalidade de-impor às entidades educacionais sem fins lucrativos restrições ou condições para o exercício da plenitude da imunidade versada no artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Essa função cabe exclusivamente à lei complementar.

- O corte legislativo pretendido pelo Procurador Fazendário não se sustenta, eis que desde a edição do decreto-lei nº 1572/77 (artigo 1º, § 1º), a Recorrida goza do direito à isenção, direito esse adquirido porque a mesma trata-se de entidade de assistência social sem fins lucrativos que sempre foi detentora do título de reconhecimento de entidade de utilidade pública e portadora do CEBAS.

- As leis que se sucederam, como demonstrado, ratificam o direito adquirido da Recorrida, direito esse havido muito antes da edição da Lei 8212/91, e que nunca foi anulado ou revogado. Portadora do CEBAS à data da ação fiscal, instrumento suficiente e apto à sua qualificação como entidade beneficente de assistência social, à Recorrida sempre teve reconhecido o direito à isenção das contribuições previdenciárias, inclusive através da Medida Provisória nº 446/2008 e Lei nº 12.101/2009.

- Esse reconhecimento, inquestionável, vem plasmado de forma indubitosa e incontroversa na decisão que a Recorrente pretendeu hostilizar.

Requer que o presente recurso não seja admitido, eis que o acórdão paradigma mencionado pela Recorrente estaria indisponível para consulta e, no mérito, que as razões recursais sejam afastadas, mantendo-se intacto o acórdão recorrido.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessário ao seu conhecimento. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

No presente caso, a Recorrente insurge-se contra decisão que deu provimento a recurso voluntário, relativamente aos AI n.º 37.198.317-7, n.º 37.198.318- 5 e n.º 37.198.319-3.

O Sujeito Passivo questiona o seguimento dado ao apelo recursal, ao argumento de que a Fazenda Nacional fez, inicialmente, referência ao Acórdão n.º 2302-002.472, mas ao promover a comprovação da divergência jurisprudencial, remeteu a outro acórdão, o de n.º 2402-002.499. Além disso, informa que não obteve êxito na consulta ao sítio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF na Internet para conferir as razões contidas no acórdão de n.º 2402-002.499 (que é efetivamente o paradigma indicado nas razões do recurso), visto inexistir registro do mesmo nos arquivos do Tribunal Administrativo, motivo pelo qual o Recurso Especial não haveria de ser admitido.

É bem verdade que, logo no início da peça recursal, na parte denominada “I - Dos Fatos”, a PGFN afirma que “o v. acórdão recorrido adotou entendimento divergente daquele que predomina na 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (**Acórdão n.º. 2302-002.472**), devendo, por isso, ser reformado”.

Ocorre que no trecho do apelo destinado à “comprovação da divergência jurisprudencial” o único paradigma citado é o Acórdão n.º 2402-002.499 e, além disso, como os trechos reproduzidos na processual correspondem efetivamente a partes desse julgado, não vejo que mero erro de digitação na parte inicial do Recurso possa constituir óbice a seu seguimento.

Ademais, insta esclarecer que o Acórdão n.º 2402-002.499, datado de 12/03/2012 (data anterior à da interposição do recurso), relaciona-se ao Processo Administrativo n.º 17883.000190/2010-50, e o fato de não constar do sítio do CARF para consulta não pode redundar em prejuízo à parte recorrente, sobretudo porque não é dela a responsabilidade pela publicação de decisões proferidas pelas turmas de julgamento deste Conselho na Internet.

Além disso, como foi efetivamente constatado que a decisão apresentada a guisa de paradigma não havia sido divulgada no sítio do CARF, foram adotadas providências para a correção desse lapso e reaberto prazo ao contribuinte para complementação de sua peça de contrarrazões, conforme despacho de fls. 477/478.

Assim, como o paradigma trata de situação semelhante à verificada na decisão desafiada e a Recorrente demonstrou adequadamente a divergência jurisprudencial, conheço do Recurso Especial e passo a delimitar seu escopo.

Delimitação da Lide

Convém ressaltar que, de acordo com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º

343/2015, à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF compete julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. De se esclarecer que essa espécie recursal é de cognição restrita, não cabendo à instância especial extrapolar seus limites para tratar de matérias que não tenham sido admitidas a análise pelo presidente da Câmara competente ou pelo presidente da CSRF em sede de agravo.

Além disso, admitido recurso especial de uma das partes, à parte adversa é oportunizado o oferecimento de contrarrazões que, como indica sua denominação, presta-se exclusivamente a contrapor os fundamentos suscitados na peça recursal.

Por outro lado, extrai-se dos autos que o Contribuinte teve sua isenção cancelada por força do Ato Cancelatório nº 01/97 (fl. 291) e que não logrou reverter os efeitos desse ato na esfera administrativa, seja por reclamação oposta perante o Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS ou perante o CARF.

Em vista do cancelamento da isenção, entendeu a Fiscalização que para poder usufruir novamente do benefício, a Contribuinte deveria cumprir os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e, inclusive, providenciar o requerimento de que trata o § 1º do citado artigo, mas, como esse requisito não foi preenchido, efetuou-se o lançamentos dos créditos tributários em discussão.

Em sede de impugnação a entidade arguiu que gozava de direito adquirido à isenção e que estava dispensada de requerer o ato declaratório previsto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, mas a decisão de primeira instância administrativa afastou as alegações da ora Recorrida e considerou a impugnação improcedente.

Outrossim, a questão foi novamente aventada em sede de recurso voluntário, no entanto a decisão proferida pelo Colegiado *a quo* não destoou do entendimento consubstanciado na decisão de piso quanto à submissão da Contribuinte às regras estabelecidas pelo citado art. 55, vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, em virtude Ato Cancelatório nº 01/97. Vejamos

O período do lançamento compreende as competências 01/2006 a 13/2007. A empresa arguiu “direito adquirido” anterior à vigência da Lei nº 8.212, de 1991. Aduz que o I. Julgador “*ad quod* na forma do Acórdão nº 05-28.708, de 06 de maio de 2010, para negar provimento orientou sua argumentação referindo-se a um Ato Cancelatório de nº 01/97, posterior a lei nº 8.212, de 1991 e anterior ao período levantado, determinando na conclusão do voto que se providenciasse o requerimento de que trata o § 1º do art. 55 da nº 8.212 que, ressalte-se, à época do “decisium” já não era mais condição exigível, vide o abaixo transcrito:”

[...]

Do acima exposto, entendo que uma vez cancelado o direito adquirido mediante o ATO CANCELATORIO 01/97, a entidade voltou a subsumir, por ocasião da ocorrência dos fatos geradores do lançamento em tela, ao comando do então vigente art. 55 da Lei n 8.21/91 impondo-se novo requerimento ao INSS na forma do § 1º, inciso V, do art 55.

Em vista disso, para que a CSRF pudesse avaliar novamente esse questão seria necessária a interposição de recurso especial em que se abordasse especificamente tal matéria, não sendo lícito à Contribuinte se valer do apelo interposto pela Fazenda Nacional para tratar de tema que lhe é alheio, a despeito das disposições regimentais que estabelecem um conjunto de requisitos para a admissão dessa espécie recursal, dentre eles a indicação de paradigma válido.

Em vista disso, o presente voto não abordará questões relacionadas ao propalado direito adquirido à isenção/imunidade, mencionado em grande parte das contrarrazões, mas tratará especificamente da matéria devolvida à apreciação deste Colegiado por meio do Recurso Especial da Fazenda Nacional, que diz respeito à **retroatividade dos efeitos da MP 446/2009 e da Lei nº 12.101/2010, no que se refere a exigência de reconhecimento de isenção por meio de Ato Declaratório.**

Mérito

Examinando-se a decisão recorrida, verifica-se que foi dado provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte em virtude de a maioria do Colegiado entender que, como parte do procedimento fiscal ocorreu sob a égide da Lei nº 12.101/2009, as regras estabelecidas nessa norma deveriam retroagir em relação aos fatos geradores objeto dos Autos de Infração em discussão, embora esses fatos tenham ocorridos ainda sob a vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, considerou-se desnecessário o requerimento de isenção previsto no § 1º do referido art. 55 para o reconhecimento do direito à imunidade.

A Fazenda Nacional insurge-se contra essa decisão ao argumento de que se aplica ao caso concreto a legislação contemporânea aos fatos geradores.

A Contribuinte, por sua vez, defende os fundamentos suscitados no acórdão recorrido e acrescenta que, nos termos da decisão proferida nos autos do Recurso em Mandado de Segurança nº 22.192-DF, o Supremo Tribunal Federal reconheceu às entidades de assistência social, filantrópicas e educacionais o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Refere-se também a Contribuinte à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5/DF para concluir que a jurisprudência do STF teria se consolidado pela impossibilidade de que a imunidade versada no § 7º do art. 195 da Constituição jamais poderia ser regulada por lei ordinária.

Reitere-se que a Contribuinte perdeu o direito à imunidade por força do Ato Cancelatório de Isenção 01/97, e que a decisão pelo cancelamento do benefício, embora tenha sido questionada em processo administrativo próprio, manteve-se incólume, eis que não foi reformada pelo CRPS ou pelo CAREF.

No caso apreciado, o debate gira em torno da necessidade de a entidade requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção/imunidade, conforme previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8212, *verbis*:

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. (grifei)

Uma questão que deve ser enfrentada é se os recentes decisões do STF acerca da constitucionalidade das normas que tratam da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna de 1988 alcançariam o transcrito § 1º do art. 55 da Lei n. 8.212/1991.

Primeiramente, em relação ao Mandado de Segurança nº 22.192-DF, mencionado nas contrarrazões, a decisão é expressa no sentido de que o gozo da imunidade com base no § 7º do art. 195 da Constituição está vinculado ao cumprimento dos requisitos fixados legalmente,

isto é, o que se buscou coibir por meio desse julgado foi a restrição da eficácia da imunidade por deliberação de índole administrativa dissociada das regras legalmente estabelecidas. Confira-se:

RECURSO ORD. EM MANDADO DB SEGURANÇA N. 22.192-9 DISTRITO FEDERAL

[...]

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA QUOTA PATRONAL ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa As contribuições pertinentes à seguridade social.

- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente a isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

- Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e dar provimento ao recurso em mandado de segurança.

De outra parte, a questão foi também apreciada na ADI nº 2.028, transitada em julgado em 17/05/2020, (à qual foram apensadas as ADI nº 2.036, 2.228 e 2.621), cuja ementa se transcreve:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA.

Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade

que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. **“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas”**. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. (grifou-se)

Portanto, o tribunal referendou a possibilidade de se regular, por lei ordinária, aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social.

Do mesmo modo, ao julgar os embargos de declaração nos autos do RE 566.622 (com acórdão publicado em 11/05/2020), o STF fixou o entendimento de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, § 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, todavia, e na esteira das decisões citadas acima, a Corte Suprema assentou que as normas referentes a certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária. Confira-se:

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL
EMENTA 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.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”. 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração, para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “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”, nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. (Grifou-se)

O entendimento da Corte Constitucional foi reafirmado ainda no julgamento do Recurso Extraordinário nº 636.941/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, decidido na sistemática da repercussão geral, quanto a possibilidade de que lei ordinária venha a regulamentar os requisitos formais sobre a constituição e o funcionamento das entidades que pretendam usufruir da imunidade instituída pelo § 7º do art. 195 da CF. Eis trecho do julgado a esse respeito:

15. A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se **exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária**, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei nº 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, ex vi dos incisos I e II, verbis: Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009) I seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009); II seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996). (Grifou-se)

Nesse sentido, tendo a regra inserta no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991 inegavelmente caráter de norma de procedimento no interesse do órgão de fiscalização da Administração Tributária, de se concluir que não teve a sua inconstitucionalidade formal declarada pelo Pretório Excelso.

Outra questão que não pode nos escapar é se as disposições da Lei 12.101/2009 teriam efeitos retroativos, afastando a necessidade de requerimento à Administração para reconhecimento da isenção/imunidade, mesmo para fatos geradores ocorridos antes da sua vigência.

Essa questão resolve-se mediante a exegese das normas do CTN que tratam da aplicação da legislação no tempo.

Com efeito, a Lei 12.101/2009, apesar de haver revogado a norma que exigia o requerimento de isenção à Administração Tributária, não pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor, uma vez que não se refere a norma definidora de condutas infracionais (alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN); tampouco criou novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliou os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios (§ 1.º do art. 144 do CTN).

Assim, não tendo havido declaração de inconstitucionalidade formal do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 pelo STF, deve-se aplicar tal dispositivos aos fatos geradores ocorridos na sua vigência, conforme dicção do art. 144 do CTN.

Nesse sentido, restando claro que a autuada não possuía, à época de ocorrência dos fatos geradores, o Ato Declaratório de Isenção, a decisão recorrida deve ser reformada, para restabelecer o lançamento relativamente aos AI nº 37.198.317-7, nº 37.198.318- 5 e nº 37.198.319-3

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional
ne, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho