



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



**Processo nº** 11052.720091/2011-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.019 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2023  
**Recorrente** FUNDAÇÃO PADRE LEONEL FRANCA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. FATOS GERADORES OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI 8.212, DE 1991. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. EXISTÊNCIA. INÉRCIA DA ADMINISTRAÇÃO EM EXPEDIR ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO. REGIME JURÍDICO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO JULGADO INCONSTITUCIONAL PELO STF.

A isenção das contribuições sociais previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/91 pressupõe ato administrativo declaratório do direito à isenção, que se processa mediante requerimento administrativo.

O requisito para o gozo da isenção previstos no inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que se refere à exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar, tendo sido considerado inconstitucional pelo STF, de forma que não pode ser requisito exigido para o reconhecimento da isenção.

Constatado nos autos que a entidade possuía todos os requisitos exigidos pela legislação para ser considerada isenta das contribuições patronais e comprovado que ela efetuou o requerimento, a inexistência do ato declaratório de isenção por inércia da administração pública não pode ser causa para o lançamento.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GIFP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO.

O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão de fatos geradores em GIFP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais.

Cancelado o lançamento das obrigações principais, a multa por descumprimento da obrigação acessória por ter deixado a empresa de apresentar a GIFP com todas as informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias não subsiste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

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

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no rio de Janeiro (DRJ/RJ1), que manteve lançamento relativo a contribuições sociais previdenciárias apuradas em virtude de desconsideração de entidade que se declarou como imune do recolhimento das contribuições devidas pela empresa e contribuições devidas por lei a terceiros, e também de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 571 e ss):

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.291.305-9, 37.291.306-7) lavrados em decorrência do fato de ter a Autuada se auto-enquadrado como entidade com direito à imunidade, sendo, assim, exigidas, na presente, contribuições relativas às rubricas empresa e SAT/GILRAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, bem além das contribuições para Outras Entidades (Terceiros) sobre as remunerações de segurados empregados, como de Auto de Infração (DEBCAD 37.329.739- 4) referente a declaração inexata em GFIP de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, todos no período de 01/2007 a 12/2007.

2. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 21/38) temos que a Autuada, em todo o período fiscalizado, declarou nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP o FPAS 639, enquadrando-se como entidade isenta de contribuições previdenciárias, sem, entretanto, possuir de fato este benefício já que não era detentora do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, bem como por não atender ao percentual de gratuidade previsto em norma regulamentadora (Decreto 2.536/98), vigente à época do fato gerador.

3. Informa também a Autoridade Fiscal que a Autuada não se incluía dentre aquelas que possuíam direito adquirido ao referido benefício fiscal, às quais o art. 3º da Lei 9.429/96 dispensou de formalizar pedido de isenção.

4. Esclarece a Fiscalização que em 27/02/2003 a Autuada requereu a isenção através do processo n. 37280.000656/2003-94, o qual encontra-se sobrestado aguardando a decisão final da Ação Ordinária com pedido de liminar no. 2006.51.01.018142-8, ajuizada perante a 7a. Vara Federal do Rio de Janeiro contra decisão que cancelou o CEBAS

emitido em 06/07/1999. O citado processo administrativo aguarda ainda a decisão da Ação de Obrigação de Fazer no 2009.51.01.026245-4, ajuizada perante a 22a. Vara Federal do Rio de Janeiro na qual pleiteia a expedição do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária. Faz breve resumo das petições iniciais e das decisões prolatadas nas ações judiciais elencadas.

5. Na ação judicial n. 2006.51.01.018142-8 está sendo discutida a anulação do CEBAS emitido em 06/07/1999, sendo tal anulação fundamentada no fato de que a Autuada não aplicava o percentual de 20% em gratuidade, como exigia a legislação à época dos fatos geradores.

6. Para o período de 06/07/2005 a 05/07/2008 a Interessada apresentou à Fiscalização um CEBAS válido, expedido pelo CNAS em 31/01/2008 através da Resolução n. 007/2008 (DO 31/01/2008).

7. Já na ação Ordinária 2009.51.01.026245-4 a Autuada requer liminarmente que seja expedido o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, entretanto, a antecipação de tutela requerida foi negada, diante da constatação de que os requisitos para a isenção não foram atendidos.

8. A Auditoria Fiscal discrimina os dados da contabilidade da Autuada, demonstrando não ter havido de fato obediência ao percentual de 20% de gratuidade previsto na legislação.

9. Finalmente, informa a Fiscalização que foram examinados os seguintes documentos: Livro Diário n. 22, recibos de pagamento de autônomos e informações dos arquivos digitais das folhas de pagamento e da contabilidade. Informa também que as contribuições dos segurados empregados foram declaradas e recolhidas respeitando os limites e as alíquotas vigentes.

A DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRÉ-REQUISITO FORMAL. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS.

Descumpridos os requisitos previstos em lei para a manutenção do benefício fiscal, a autoridade fiscal está autorizada a lançar o crédito tributário devido. A isenção das contribuições sociais previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/91 pressupõe ato administrativo declaratório do direito à isenção, que se processa mediante requerimento administrativo.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo relativamente à matéria submetida à prestação jurisdicional.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de piso em 30/9/2013 (fl. 581), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 30/10/2013 (fls. 585 e seguintes), por meio do qual submete à apreciação deste Conselho as seguintes teses em sua defesa:

1 – Preliminarmente, relata os fatos referindo-se ao Ofício GEXRJSUL nº 171/2003, no qual foi concluído que a recorrente faria jus à emissão do ato declaratório desde que pagasse determinado débito, o que teria feito por meio de parcelamento, conforme documentação que apresenta; continua narrando que o cancelamento do Parecer 1975/99 (aquele que lhe teria concedido o CEBAS) por decisão judicial somente se aplica aos anos de 1994 a 1996; que é prejudicada ao longo dos anos pelo mesmo fundamento de não emissão do Ato Declaratório de Isenção; que após 6 anos buscou solução junto ao judiciário, o que não impediria

a Administração de decidir sua lide; que o ADE não consta dentre as exigências do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991; conclui que o lançamento é nulo uma vez que o ADE não foi emitido por omissão da Administração Pública, além de não constar como exigência expressa no art. 55, cuja vigência estaria suspensa pelo STF; que o Acórdão recorrido afirmou que o lançamento foi feito na vigência da lei n.º 12.101, de 2009, logo o lançamento é nulo pois tal lei não pode ser aplicada de forma retroativa;

2 – no mérito, reforça que sempre cumpriu as exigências legais que lhe garantem o direito à isenção, conforme reconhecido pelo ofício GEX SUL 171/2003; que ao afirmar o julgador de piso que tal ofício gera apenas uma expectativa de direito não considerou que os débitos haviam sido regularizados;

3 – Trata da ADI proposta perante o STF requerendo a nulidade do Acórdão recorrido por fundamentar o não provimento da impugnação exclusivamente na não apresentação do ADE, o que se deu por omissão da autoridade administrativa; também fundamenta em legislação cujos efeitos estariam suspensos pelo STF ou ainda em lei 12.101/09 inaplicável retroativamente ao caso em tela; improcedência do crédito tributário por preencher todos os requisitos do art. 55 para o gozo da isenção.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, discute-se no presente lançamento:

1 - DEBCAD 37.291.305-9 - contribuições previdenciárias devidas pela empresa, inclusive e destinadas ao SAT/GILRAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais;

2 – DEBCAD n.º 37.291.306-7 - contribuições devidas pela empresa a terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais; e

3 - DEBCAD 37.329.739- 4 - Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, por declaração inexata em GFIP de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, todos no período de 01/2007 a 12/2007 – CFL 68.

Inicialmente transcrevo os termos do relatório fiscal, onde é descrita a motivação para o lançamento, naquilo que é necessário ao exame da presente lide (fls. 23 e ss):

5. O período fiscalizado foi de 01/2007 a 12/2007.

...

11. Em 27/02/2003... a Fundação requereu a isenção, entretanto tal processo encontra-se sobrestado aguardando decisão final da Ação Ordinária com pedido de liminar n.º 2006.51.021.018142-8... contra decisão do Sr. Ministro... que cancelou o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos emitido em 06/07/1999, além de aguardar a decisão da Ação de Fazer n.º 2009.51.01.0326245-4... no qual pleiteia a expedição do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, demonstrando assim que a Fundação não é detentora do Ato Declaratório...

12. Na ação Ordinária nº 2006.51.021.018142-8... em síntese a Fundação alega na petição inicial, em anexo, que:

- em 11/03/1998... CNAS indeferiu o seu pedido de Concessão de Certificado de Entidades Filantrópicas 'por não atingir o índice de gratuidade de, no mínimo, 20%...
- em 19/06/1998 o pedido de reconsideração também foi indeferido pelo CNAS...
- em 21/06/1998 o Ministro ... acolheu o Parecer CJ/MPAS nº 1795/99 e deu provimento ao recurso da autora, o que ensejou a expedição do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos..
- em 18/3/2004, o INSS solicitou a instauração de procedimento administrativo para apurar a legalidade do Parecer CJ/MPAS nº 1795/99...
- em 29/06/2006 a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social... reconhecimento da nulidade da decisão ministerial que deferiu o certificado... erro material no Parecer CJ/MPAS nº 1795/99 e não comprovação da aplicação do percentual de 20% sobre a receita bruta anual em gratuidade.
- em 12/07/2006 o Ministro... declarou nula a decisão ministerial que deferiu o certificado..
- a Fundação então requereu liminarmente a suspensão da decisão ministerial... alegando a decadência da decisão....
- em 22/05/2009 foi prolatada sentença... foi revogada a antecipação de tutela deferida anteriormente e julgado improcedente o pedido... considerando a não observância do percentual de gratuidade de 20%...

13. ... a Fundação apresentou a esta fiscalização Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS expedido pelo CNAS em 31/01/2008 com validade para o período de 06/07/2005 a 05/07/2008... E, em consulta ao sítio do CNAS, consta também que foi deferida a renovação do aludido Certificado para período de 07/07/2009 a 06/07/2011...

14. Na Ação Ordinária nº 2009.51.01.0326245-4... a Fundação requer liminarmente que seja expedido o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária... foi proferida, em 03/10/2010, decisão... de indeferimento da Antecipação de Tutela, conforme trechos do decisório abaixo transcritos:

... a autora não atende aos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, visto que naquela época havia débito tributário, tampouco... ante a ausência de comprovação da aplicação do percentual de 20% em gratuidade...

...

20. Assim, pelo acima exposto temos que a Fundação não atendeu os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 por não ser detentora do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, além de não observar o percentual de gratuidade estabelecido em norma regulamentadora, não sendo portanto entidade isenta de contribuição previdenciária. Motivos pelos quais foram lavrados os autos de infração constantes deste relatório fiscal.

Do exposto acima, tem-se que motivou o lançamento i) a não aplicação do percentual de 20% da receita bruta em gratuidade, e ii) não possuir o Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais expedido pelo Instituto Nacional de Seguro Social, concedendo-lhe esse direito.

### **DA NÃO APLICAÇÃO DOS 20% EM GRATUIDADE**

Nos itens 18 e 19 do Relatório fiscal resta cristalino que o lançamento se deu em razão de a entidade, em 2007, aplicar a gratuidade considerando apenas a receita operacional e não a receita bruta.

Após os fatos narrados neste Processo, o Supremo Tribunal Federal no bojo do RE 566.622, se pronunciou a respeito da constitucionalidade das regras impostas pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991; transcrevo o acórdão prolatado:

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. (grifei)

Nesse sentido, foi publicada a Nota SEI nº 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, por meio da qual a PGFN assim se manifestou:

61. Com essa fundamentação, o Ministro compatibiliza a utilização das leis ordinária e complementar na regulamentação da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, conferindo a máxima efetividade aos arts 195, §7º e 146, II, ambos da CF, além de justificar a ratio decidendi dos julgados, que pode ser assim sintetizada:

"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".

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedimental passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (**art. 55, I**, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação[20] - Cebas (**art. 55, II**, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001); (a.3) a escolha técnico-política sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, § 3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeitores da entidade (**art. 55, IV**, da Lei nº 8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado

operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (**art. 55, V**, da Lei n.º 8.212, de 1991)[21];

b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;

c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;

d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei n.º 9.732, de 1998[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar.

Assim, quanto ao requisito aplicação do percentual de 20% da receita bruta em gratuidade, conforme Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, acima copiada, houve a declaração de inconstitucionalidade de tal dispositivo e, portanto, não pode mais ser utilizado como fundamento para a manutenção do lançamento, nos termos do art. 62 do Regimento Interno do CARF.

#### **DA NÃO EXISTÊNCIA DO ADE**

O segundo motivo para o lançamento foi a inexistência do Ato Declaratório de isenção.

Na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, por força do § 1º, a isenção deveria ser solicitada ao INSS, ocasião em que o solicitante deveria demonstrar que satisfazia a todos os requisitos estabelecidos nos incisos I a V do mesmo dispositivo legal; concluindo o INSS que a entidade cumpria todos os requisitos para o gozo da isenção, emitia ato declaratório por meio do qual concedia a isenção. Nota-se que o gozo da isenção não era automático; somente com a emissão do ato declaratório é que a entidade passava a ser considerada isenta das contribuições patronais.

A constitucionalidade de tal exigência é matéria já amplamente debatida nesta Turma, em situações análogas, oportunidades nas quais me posicionei acompanhando o entendimento exarado, por exemplo, no voto vencedor do Acórdão n.º 2202-008.126, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, o qual reproduzo e adoto seus fundamentos como minhas razões de decidir:

Consoante relatado, a contribuinte foi autuada por não ter cumprido o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91:

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)

Esse era o preceito legal em questão vigente à época dos fatos narrados, regra cuja aplicação pode ser afastada, no âmbito deste Colegiado administrativo, apenas nas hipóteses constantes do art. 62 do Anexo II da Portaria MF 343/15 (RICARF).

A respeito da matéria, manifestou-se o STF em sede de repercussão geral, no RE 566.622/RS, em julgamento conjunto com as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs. Ainda que o relator originário do RE, o Ministro Marco Aurélio, tivesse óbices mais amplos à constitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/91, não foi o entendimento que predominou naquele tribunal, após o dissenso do Ministro Teori Zavascki, na linha do qual foi exarado o voto vencedor da lavra da Ministra Rosa Weber no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, em acórdão cuja ementa teve o seguinte teor (j. 18/12/2019):

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. (grifei)

Analisando a norma legal em relevo, verifica-se o disposto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não versa propriamente sobre o modo de funcionamento das entidades. Transcreva-se, por oportuno e de maneira ilustrativa, o inciso III desse artigo:

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:

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

A respeito desse inciso, por exemplo, poderia se compreender tratar-se de norma voltada à própria atuação/funcionamento da entidade, para que seja caracterizada como sendo beneficente de assistência social, de modo a fazer jus ao benefício em relevo.

Já o § 1º do art. 55, mais acima reproduzido, é nitidamente norma de cariz diverso, estabelecendo procedimento para que aquela entidade que não tenha direito adquirido ao regime isentivo, formule pedido ao INSS com vista a ser reconhecida como beneficente. Dessa maneira, poderia o Estado brasileiro, mediante o exame de tal requerimento pela autarquia previdenciária, fiscalizar e controlar a entidade, e verificar se ela efetivamente fazia jus ao gozo da imunidade pleiteada.

Como é cediço, o texto constitucional requer, para que a entidade seja considerada imune, que ela realize atividades que se coadunem com os objetivos insculpidos no art. 203 da CF.

**Tem-se, portanto, norma voltada precipuamente à fiscalização e controle das entidades, aspectos relativamente aos quais, conforme trecho mais acima grifado da ementa dos Embargos de Declaração, o STF consolidou expressamente sua compreensão como sendo perfeitamente passíveis de serem veiculados por lei ordinária.**

Noutro giro, a laboriosa declaração de voto envereda por senda um tanto distinta, na qual a tese defendida, s.m.j., parece ser a de que, ainda que a lei ordinária possa versar sobre certificação, fiscalização e controle administrativo, conforme assentado pelo STF, não poderia fonte normativa de tal hierarquia, de acordo com o decidido no RE 566.622, limitar o exercício do direito à imunidade das entidades.

Tal linha de raciocínio deve ser respeitada, mas abordada com a devida cautela. Colha-se, por oportuno, excerto do voto do Ministro Teori Zavascki, constante do multicitado RE, no qual bem enfrenta o tema:

(...). Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.

(...)

Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária. Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizada como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.

Perde sentido, nessa perspectiva, a construção teórica até aqui cultivada pelo Tribunal,

(...)

Daí a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias. É o que se passará a propor.

Em outros termos, o Ministro alertou que toda norma de constituição e funcionamento, pode repercutir na fruição da imunidade. Já no tocante às normas de procedimento, que viabilizam a fiscalização das entidades, cabem elas serem regradadas via lei ordinária. Esse foi o entendimento encaminhado pelo D. Ministro, o qual foi adotado claramente no julgamento dos ED no RE 566.622/RS, segundo o qual as normas de fiscalização e controle atuam, a priori, em esfera diversa das normas de funcionamento, podendo ser, efetivamente, implementadas por lei ordinária.

Então, para que se possa conceber que determinada disposição do art. 55 da Lei 8.212/91 está a extrapolar os termos daquele julgado – que não examinou, em separado, cada um dos incisos e parágrafos desse – deve ser ponderado se a disposição analisada, à luz do caso concreto, se traduziu em empecilho insuperável ou desproporcional ao direito à imunidade.

...

Quanto à afirmação de que “a administração tributária tem o deferimento do ato como de efeito constitutivo”, observe-se que o que está sob exame na presente lide não é a conferência de efeitos constitutivos ou declaratórios a deferimento de pedido para reconhecimento de isenção, mas sim a necessidade de realizar o pedido em si. Mister

destacar, nesse sentido, que no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 não há absolutamente nenhuma alusão quanto aos possíveis efeitos no tempo seja do deferimento, seja do indeferimento do pedido feito ao INSS, o que foi regrado por diplomas diversos, tais como as Instruções Normativas expedidas pela autarquia.

Por conseguinte, se alguma mácula há, sob esse viés, afligiria ela tais regulamentos, e não o dispositivo legal que lhes deu suporte e lhes é hierarquicamente superior, já que esse não tratou do tema em específico, tão somente previu a necessidade de ser realizado pedido ao INSS.

... no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Na sua redação, conforme já pisado e repisado ao longo deste voto, impõe-se apenas a necessidade de efetuar pedido de requerimento ao INSS, com vistas, logicamente, a possibilitar que esse instituto verificasse a documentação e concluísse acerca da existência ou não dos requisitos legais para o gozo da imunidade.

Não houve estabelecimento de termo inicial retroativo do direito à imunidade da data do protocolo do pedido, mas, ao contrário, prazo imposto à administração para o exame daquele, em benefício do administrado.

Reitere-se, não há confundir o possível entendimento pela incompatibilidade de regramentos infralegais exarados pela autarquia previdenciária frente ao texto constitucional, com a aferição da constitucionalidade do regramento legal estabelecido no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, este perfeitamente harmônico com a Constituição Federal, à luz do decidido pelo STF no RE 566.622.

No caso presente, a recorrente solicitou a isenção conforme determina o § 1º do art. 55. Entretanto, conforme já informado alhures, o INSS não expediu o ADE pois

Em 27/02/2003... a Fundação requereu a isenção, entretanto tal processo encontra-se sobrestado aguardando decisão final da Ação Ordinária com pedido de liminar nº 2006.51.021.018142-8... contra decisão do Sr. Ministro... que cancelou o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos emitido em 06/07/1999.

Não consta dos autos a motivação para a cancelamento do certificado, porém a recorrente trouxe aos autos cópia do Ofício da Gerência Sul, sobre o qual assim se pronunciou o julgador de piso:

14.10. O Ofício da Gerência Sul, juntado aos autos pela Impugnante (fls. 366/377), gera apenas uma expectativa de direito à emissão do referido Ato Declaratório, o que deverá ser feito pelo Setor competente, após a verificação de cumprimento de todos os requisitos.

14.11. No citado Ofício, datado de 14/07/2003, temos a constatação de que através do Processo 37280.000656/2003-94 a Impugnante solicitou ao INSS o reconhecimento de seu direito à isenção, além da conclusão de que através da análise de todo o histórico de solicitações da Impugnante ao INSS, órgão então responsável pela análise dos pedidos de isenção, acertou-se que o pedido de reconhecimento da isenção a partir de 1997 seria apreciado através do processo 37280.001421/2003-10, de 09/07/2003, o qual englobaria os documentos do processo 17.604/0065/97. Tal ofício concluiu que, como em 01/04/1998 a Fundação Padre Leonel Franca possuía o rol de documentos imprescindíveis à instrução do pedido ao INSS, aceitar-se-ia esta data como aquela em que se encontravam presentes os pré-requisitos. O Ofício relaciona expressamente como um dos documentos o CEBAS com validade de 06/03/1998 a 05/03/2001. Assim, solicita a ORAR o pronunciamento final sobre a emissão do ADE com data a contar de 01/04/1998.

14.12. Assim, o fato que interessa ao presente julgamento é apenas este: a Defendente não possui de fato um Ato Declaratório de Isenção regularmente emitido, que contemple o benefício fiscal na época do lançamento. Mas se a sua emissão não se deu, não foi por culpa da inércia da Administração, mas sim pela ocorrência de dois fatos que diretamente interferem na decisão acerca da emissão do almejado ADE, que a seguir narraremos.

14.13. O primeiro fato foi o cancelamento, em 29/06/2006 do CEBAS emitido em nome da Autuada em 06/07/1999, o qual constava como um dos documentos imprescindíveis a serem apresentados para a apreciação do pedido de isenção. Tal Certificado teria efeitos de 06/03/1998 e 05/03/2001, e foi cancelado por Decisão Ministerial de 12/07/2006. Assim, a expectativa de direito da Impugnante em obter o ADE esvai-se, na medida em que se modificam os fundamentos materiais de seu pleito.

14.14. O segundo fato diz respeito ao questionamento judicial desta anulação, bem como do reconhecimento da qualidade de entidade isenta, eis que a Autuada ingressou com a ação judicial n. 2006.51.01.018142-8 para contestar a anulação do CEBAS acima referido, e obrigar o INSS a emitir o ADE (vide fls. 102/109). Além disto, em relação à expedição do ADE, também se socorreu da via judicial, através do processo 2009.51.01.026245-4, no qual, em 03/12/2010, foi prolatada a seguinte decisão:

*... Compulsando os documentos que acompanham a inicial, depreende-se que o autor não fez jus a imunidade de contribuição social sob a égide da Lei 8.212/61, vez que o mesmo possuía débito junto ao INSS, aderindo ao parcelamento do débito apenas em 25.09.2003, com quitação em 29.11.2005. Apura-se que foi emitido, em 06.07.1999, Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos em favor do autor. Contudo, em 22.08.2006, foi cancelado o referido certificado, já que o autor não comprovou a aplicação do percentual de 20% da receita bruta anual em gratuidade, razão pela qual o autor ajuizou mandado de segurança, processo nº 2006.5101.018142-8, na 7ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, sendo a decisão administrativa confirmada pelo Juízo a quo, estando o processo mencionado suspenso para fins de análise de recurso junto ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região."*

Conforme consta do Ofício:

1 – houve pedido de isenção em 30/7/2002, indeferido;

2 – em 27/2/2003 houve novo pedido que, conforme se extrai do ofício, teria sido arquivado em 11/04/2003. Porém, conforme discorrido no Ofício (fl. 373):

19. Com referência ao processo ...se encontra ele instruído com os seguintes documentos:

- Novo requerimento de isenção datado de fevereiro/2003...

- Cebas..

...

20. Do exposto, verifica-se pela farta documentação apresentada ao longo dos anos, ...que essa entidade sempre demonstrou cabalmente a intenção de gozar da isenção da contribuição patronal previdenciária... tais elementos documentais foram trazidos em estrito acatamento aos próprios termos da carta de convocação do INSS...

21. ... ficou acordado na reunião de 17/06/2003, da qual se faz o presente relato, a aceitação do supracitado Processo 17.604/0065/1997 como pedido de isenção das contribuições previdenciárias patronais, em face de que, repetimos, constitui-se em pleito que há muito se materializou tendo em vista as claras manifestações dessa Entidade, que forma e concretamente vem ao INSS, ao longo dos anos, oferecer pronto atendimento às solicitações dos órgãos locais previdenciários e intentar processos sobre o assunto isenção.

22 . ... o citado Processo 17.604/0065/1997... mereceu os procedimentos de protocolização... recebendo ... o número 37280.0001421/2003-10, de 09/07/2003...

23. Assim, ... deve, portanto, ser esta data de 01/01/1998, fixada como aquela em que a Fundação preencheu todos os requisitos exigidos na legislação pertinente.

24. ... o ilustre Auditor Fiscal, que se encontra cumprimento Mandado de Procedimento Fiscal na Entidade, informou... verbalmente, que a Fundação solicitou a elaboração dos cálculos dos valores devidos, referentes ao período em que se auto-isentou... quando

ainda não detinha todos os documentos necessários ao pedido, visando.. equacionar através de parcelamento o débito existente.

25 . Finalmente, ... DESDE QUE SEJA EQUACIONADO O DÉBITO APURADO PELO FISCALIZAÇÃO DO INSS, concluímos que faz jus a Entidade ao gozo da isenção de que trata o art. 55 da lei nº 8.212/91, a contar de 01/01/1998, data a qual deverá contar do ATO DECLARATÓRIO DE RECONHECIMENTO E ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS a ser expedido.

26. Contudo e por oportuno, resalto que, antes da expedição do ATO DECLARATÓRIO supramencionado, necessário ainda se fará o pronunciamento da Seção de Orientação e Administração da Cobrança sobre a efetiva iniciativa da fundação na adesão ao parcelamento do débito apurado, condição 'sine qua non' para os procedimentos finais de deferimento do pedido de isenção.

Assim, da leitura do ofício verifica-se que a entidade fez o pedido do ADE e que cumpria na época todos os requisitos para a isenção, de forma que o ADE poderia ser emitido DESDE QUE FOSSE EQUACIONADO O DÉBITO APURADO PELO FISCALIZAÇÃO DO INSS, débito esse que, conforme se extrai do referido ofício, seria “referentes ao período em que a Fundação se auto-isentou da contribuição patronal previdenciária”, ou seja, referente ao período anterior ao requerimento efetuado em 27/2/2003.

Sobre os débitos (ressalte-se que esses débitos eram anteriores a 2003, de forma que não poderiam ser impedimento para ADE em 2007), extrai-se dos autos que estes já teriam teria sido quitados por parcelamento findo em 2005, o que pode ser comprovado tanto pela tela de sistema às fls. 378, quanto pelos termos da sentença judicial, pois conforme consta do voto do julgador de piso:

14.14. O segundo fato diz respeito ao questionamento judicial desta anulação, bem como do reconhecimento da qualidade de entidade isenta, eis que a Autuada ingressou com a ação judicial n. 2006.51.01.018142-8 para contestar a anulação do CEBAS acima referido, e obrigar o INSS a emitir o ADE (vide fls. 102/109). Além disto, em relação à expedição do ADE, também se socorreu da via judicial, através do processo 2009.51.01.026245-4, no qual, em 03/12/2010, foi prolatada a seguinte decisão:

“Trata-se de Ação de Obrigação de Fazer, pelo rito ordinário, na qual a autora pleiteia, liminarmente, a expedição de Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais, alegando que teria direito ao benefício de isenção das contribuições sociais previstas nos arts. 22 e 23 da lei 8.212/91. Impõe-se ao juiz a antecipação de tutela se configurados certos requisitos enumerados no Art. 273, caput e §§, do Código de Processo Civil, quais sejam: (a) a verossimilhança, ditada pela prova inequívoca, suscetível de produzir aparência de verdade; (b) a inexistência de perigo de irreversibilidade da medida pretendida; (c) a existência do periculum in mora, identificado pelo fundado receio de dano irreparável ou pelo fundado receio de dano de difícil reparação; (d) a existência de abuso de direito de defesa; e, (e) o manifesto propósito protelatório do réu. Não se abstraia, todavia, que se faz necessária a ocorrência simultânea de todos os requisitos acima aludidos. Concede-se, pois, a tutela sempre diante da verossimilhança e da reversibilidade da medida, juntamente com qualquer um dos requisitos apontados nos itens (c), (d) e (e), bastando que se verifique um deles. Compulsando os documentos que acompanham a inicial, depreende-se que o autor não fez jus a imunidade de contribuição social sob a égide da Lei 8.212/91, vez que o mesmo possuía débito junto ao INSS, aderindo ao parcelamento do débito apenas em 25.09.2003, com quitação em 29.11.2005. Apura-se que foi emitido, em 06.07.1999, Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos em favor do autor. Contudo, em 22.08.2006, foi cancelado o referido certificado, já que o autor não comprovou a aplicação do percentual de 20% da receita bruta anual em gratuidade, razão pela qual o autor ajuizou mandado de segurança, processo nº 2006.5101.018142-8, na 7ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, sendo a decisão administrativa

confirmada pelo Juízo a quo, estando o processo mencionado suspenso para fins de análise de recurso junto ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região.”

Assim, se na época (2003) o que impedia a emissão do ADE era o débito, que foi parcelado em 02.9.2003, ou seja, logo após a expedição do ofício GEX RJ SUL 173/2003, de 14 de julho de 2003, a partir do deferimento do parcelamento o ADE poderia ser emitido, pois uma vez parcelados os débitos, estes têm sua exigibilidade suspensa nos termos do inciso VI do art. 151 do CTN, de forma que não podem privar direitos pela sua existência, não podendo constituir-se em motivo para a não emissão do ADE.

Por outro lado, se o que impediu a emissão do ADE foi a não aplicação de 20% da RB em gratuidade, tal matéria já se encontra superada, conforme discorrido no capítulo anterior.

Por fim, registre-se ainda que posteriormente, em 2009, a Fundação entrou com nova ação judicial

4. Esclarece a Fiscalização que em 27/02/2003 a Autuada requereu a isenção através do processo n. 37280.000656/2003-94, o qual encontra-se sobrestado aguardando a decisão final da Ação Ordinária com pedido de liminar no. 2006.51.01.018142-8, ajuizada perante a 7a. Vara Federal do Rio de Janeiro contra decisão que cancelou o CEBAS emitido em 06/07/1999. O citado processo administrativo aguarda ainda a decisão da Ação de Obrigação de Fazer no 2009.51.01.026245-4, ajuizada perante a 22a. Vara Federal do Rio de Janeiro na qual pleiteia a expedição do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária. Faz breve resumo das petições iniciais e das decisões prolatadas nas ações judiciais elencadas.

Veja que o novo pedido judicial somente aconteceu em 2009, após não ter obtido o referido documento solicitado em 2003, e o indeferimento judicial foi motivado pela não aplicação de 20% da RB em gratuidade, matéria já tratada no tópico anterior.

Em conclusão, entendo que motivação para o lançamento não se sustenta, devendo ser provido o recurso e cancelado o lançamento da obrigação principal.

Quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta correlacionada à obrigação principal, diante do acatamento do recurso e cancelamento do débito, em consequência a multa deve também ser cancelada.

Assim, tendo a questão principal sido decidida a favor da recorrente, deixo de analisar as demais alegações, nos termos do art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235, de 1972.

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva