



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13858.000477/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.375 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente IRMANDADE DA SANTA CASA DE MISERICORDIA DE IGARAPAVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE COTA PATRONAL. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. COISA JULGADA MATERIAL.

Restando assentado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, processado sob o rito da repercussão geral, ao declarar a inconstitucionalidade do artigo 55 e incisos (com exceção do II), da Lei nº 8.212/91, a tese categórica de que os pressupostos materiais para fruição da imunidade da cota patronal são reservados à Lei Complementar, impõe-se reconhecer a improcedência do lançamento fiscal escorado nos incisos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 - exceto o inciso II, sobretudo quando a inconstitucionalidade de tais requisitos fora objeto de trânsito julgado material. Melhor explicitando, somente os pressupostos formais de aludido benefício fiscal, traduzidos no inciso II da Lei nº 8.212/91, remanescem com a (in)constitucionalidade pendente de decisão final do STF, não sendo, no entanto, fundamento para o presente lançamento.

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF no julgamento do RE nº 566.622, tem-se que é insubsistente o lançamento fundamentado na falta de requerimento feito junto ao INSS - § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier (presidente) que davam provimento parcial ao recurso para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Votou pelas conclusões o conselheiro Matheus Soares Leite. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier.

Relatório

IRMANDADE DA SANTA CASA DE MISERICORDIA DE IGARAPAVA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-27.535/2010, às e-fls. 799/821, que julgou procedente o lançamento fiscal, referentes às contribuições sociais destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, em relação ao período de 01/2006 a 12/2007, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 41/51, consubstanciado no seguinte DEBCAD nº 37.241.009-0.

O Relatório Fiscal do AI informa que tendo intimado o contribuinte em epígrafe a apresentar diversos documentos através do TIFP – Termo de Início do Procedimento Fiscal, constatou que o impugnante não possuía o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária para o período fiscalizado, não atendendo ao contido no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, c/c o caput do art. 208 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, relativamente a ser entidade isenta de determinadas contribuições previdenciárias, como as aqui lançadas.

Assim, mesmo não sendo isento das contribuições previdenciárias, parte patronal, enquadrou-se no FPAS 639 nas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP apresentadas, como entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições previdenciárias patronais, quando o correto seria o FPAS 515, com conseqüente

obrigatoriedade de contribuir para as entidades terceiras, FNDE/Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE.

Foram utilizados no presente lançamento os seguintes códigos de levantamento:

- GF1 — Empregados em GFIP 639: que se refere aos salários de contribuição de empregados constantes nas GFIP entregues com código de FPAS 639, relativos às competências 01/2006 a 12/2006 e 01/2007 a 12/2007;

- GF3 — Décimo em GFIP 639: que se refere ao décimo terceiro salário dos segurados empregados do ano de 2006, constantes na GFIP com FPAS 639; e

- GF2 — Décimo em GRP entregue pós MP: que se refere ao décimo terceiro salário do ano de 2007, constante em GFIP com FPAS 639, com GFIP entregue após vigência da MP 449/2008.

Registra ainda o Relatório Fiscal do Auto de Infração que os documentos que serviram de base para o lançamento foram as GFIP com FPAS 639, constantes do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil — RFB, GFIP WEB, cujas cópias, por amostragem, foram anexadas ao processo 13858.000476/2009-58.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Por sua vez, a Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 837/901, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, inovando apenas quanto ao pedido de nulidade tendo em vista a negativa da perícia pela decisão de piso.

Sendo assim, em relação aos demais argumentos, adoto o relato da decisão de piso:

Da isenção previdenciária — regulamentação do art. 195, § 7º, da CF, pelo art. 55 da Lei 8.212/91 e superveniência da Lei 12.101, de 27/11/2009.

O AI foi lavrado por que a autuada, apesar de preencher todos os demais requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91, que regulamentava o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, não possuía o Ato Declaratório de Isenção. No dia 27/11/2009, entrou em vigor a Lei 12.101/2009, que revogou expressamente o art. 55 da Lei 8.212/91. Transcreve texto da nova Lei, registrando que a mesma não mais estabelece como requisito para a concessão de isenção o Ato Declaratório de Isenção, basta que a entidade comprove os requisitos do seu art. 29.

- Assim, tem-se a seguinte situação: entre o período da lavratura deste ATOP e o prazo para apresentação desta impugnação sobreveio a nova legislação (Lei 12.101/2009), que revoga expressamente o fundamento jurídico de sustentação deste AIOP, ao ponto de torná-lo insubsistente.

- O art. 55 da Lei 8.212/91 também elencava requisitos às entidades beneficentes de assistência social para fins de isenção das contribuições que regulava, notadamente a do § 1º, contudo, expressamente ressaltava direitos adquiridos por essas entidades. Desta forma, as exigências ali expressas ficavam mitigadas considerando-se que a impugnante

é declarada de utilidade pública desde 02/10/1981, anterior, portanto, à edição da Lei 8.212/91.

- Da insubsistência do Auto de Infração — superveniência de lei benéfica — aplicação do disposto no art. 106, II, "c", do CTN.

E verdade que o art. 106 do CTN, inspirado no Código Penal, trata dos casos em que lei nova pode retroagir para beneficiar ao contribuinte. No caso em tela, o valor da penalidade corresponde exatamente a 100% do valor das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP. Logo, não subsistindo a penalidade em razão da superveniência da Lei 12.101/2009, conseqüentemente o imposto não será exigível.

Possível aplicar a alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN porque a penalidade guarda estrita correspondência ao imposto propriamente dito. Cita doutrinadores e jurisprudências, concluindo que encontra-se pacificado no âmbito do STJ o entendimento de que em processo no qual se discute a insubsistência do débito fiscal, ainda pendente de julgamento, aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106 do CTN.

- Do preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei para a concessão da isenção da cota patronal previdenciária — aplicação do princípio da proporcionalidade. A autuada está quites com o recolhimento de tributos e demais encargos, conforme diversas certidões anexadas ao processo. Esses fatos aliado ao conjunto probatório apresentado pelos demais documentos juntados, denotam que a impugnante enquadra-se perfeitamente no conceito de entidade beneficente definido pelo STF, gozando de imunidade referente a contribuição social da cota patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, em todo o período exigido pelo AI.

- A multa exigida no AI por certo não sobrepõe a um verdadeiro dever que detém a autuada de promover a assistência à saúde de significativa parcela da população mais carente de Igarapava e regido. Discorre robustamente sobre direitos fundamentais e conclui que já é difícil ante as restrições financeiras prestar assistência a saúde como vem fazendo a autuada, imagine-se então o que seria adimplir a exigência constante do AI, de ter que arcar com pesadas dívidas que contribuem para a mitigação dos atendimentos de saúde que são feitos população local carente. Assim, a imposição da penalidade pecuniária à impugnante não assegura resultado prático à cominação, em razão de o ônus ser suportado pela sociedade, é medida desproporcional e que acaba violando o princípio da legalidade e do interesse público.

Cita doutrinadores e jurisprudência.

- É indispensável, no caso, a produção de prova pericial para demonstrar que a autuada preenchia desde a época do fato gerador os requisitos para que fosse considerada isenta de recolhimentos das contribuições previdenciárias. A prova pericial representa um direito indisponível da impugnante que não pode ser mitigado pela simples argumentação de não ser cabível ou de que não encontra amparo nas disposições legais do órgão. Transcreve jurisprudência. Requer, portanto, o deferimento da prova pleiteada a teor do disposto no art. 5º, LIV e LV da CF e art. 38 da Lei 9.784/99, sob pena de cerceamento de defesa.

- Requer que o Auto de Infração seja julgado insubsistente e improcedente em razão: i) da revogação do art. 55, § 1º, da Lei 8.212/91; ii) do cumprimento pela autuada de todos os requisitos previstos em lei para a isentar do recolhimento da cota patronal previdenciária e SAT/RAT e iii) a autuada já possuía direito adquirido antes da Lei 8.212/91 de isentar-se do recolhimento supra mencionado. Requer ainda, todas as provas em direito admitidas, a) testemunhal, b) documental e c) notadamente a prova pericial devidamente especificada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço dos recursos e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE DA DECISÃO DE PISO – INDEFERIMENTO DA PERÍCIA

A contribuinte suscita a nulidade da decisão de piso pela negativa da realização de perícia.

Pois bem, observamos que o pedido de perícia constante da impugnação, bem como do recurso voluntário, foi genérico sem apontar os motivos que a justificariam e sem qualificar o perito de sua parte que indicava. Assim, de acordo com o art. 16, §1º, o pedido é considerado não formulado. Se o pedido não foi formulado adequadamente não pode ser considerado como causa de nulidade sua não apreciação.

Ademais, a decisão de piso enfrentou tal tema e trouxe os motivos pelos quais considerou dispensável a realização de perícia. Sendo assim, não há que se falar em nulidade.

Não sendo o bastante, peço vênica para transcrever excertos da decisão de piso e adotá-los como razão de decidir, por muito bem analisar o tema, senão vejamos:

No presente caso, tendo sido pleiteada a realização de perícia, é de se entendê-la totalmente desnecessária, haja vista que todas as informações que embasaram o presente débito, em especial o fato de não possuir o Ato Declaratório de Concessão de Isenção e GFIP com FPAS 639, foram produzidas pela própria empresa, todas já devidamente analisadas pela auditoria fiscal, não existindo razão, de fato ou de direito, que motive a realização de perícia junto a empresa. Por todo o já exposto neste Voto, não se vislumbra razão para se concordar com o requerimento de se proceder à perícia com o fito de se demonstrar que a autuada preenchia, desde A. época do fato gerador das contribuições previdenciárias aqui lançadas, os requisitos para que fosse considerada isenta dessas contribuições. De acordo com o disposto no Relatório Fiscal do Auto de Infração, a ausência do Ato Declaratório foi determinante para o presente lançamento, e teve a impugnante mais uma oportunidade de apresentá-lo junto com a impugnação, e não o tendo feito, não se justifica a realização de perícia, conforme requerido pela impugnante.

Assim, fica indeferido o pedido de perícia formulado na impugnação, sem que se caracterize qualquer violação ao contido no art. 5º, LV da CF ou ao art. 38 da Lei 9784/99, nem a ocorrência de cerceamento de defesa.

Diante disto, penso que a alegação é estéril e não merece prosperar. Com efeito, o lançamento pautou-se nos elementos trazidos aos autos pela fiscalização, bem como naqueles acostados pelo contribuinte por ocasião da apresentação de seus argumentos.

Ademais, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia que entender desnecessário.

Portanto, indefiro o pedido de perícia (diligência), bem como a nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

Nesse ponto, considero pertinente analisar a demanda de acordo com os argumentos despendidos pela contribuinte no seu recurso voluntário, vejamos:

DO DIREITO ADQUIRIDO

O direito adquirido em questão diz respeito às entidades que por serem isentas pela Lei nº 3.577, de 1959, continuaram a usufruir do benefício após o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, não precisando formular o requerimento ao INSS, conforme reconhecia o Parecer/CJ nº 2.901, de 2002.

Para a perfeita compreensão, transcrevo as disposições do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, acerca do direito adquirido:

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até à data da publicação deste Decreto-lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º A instituição portadora de certificado provisório de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no *caput* deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste decreto-lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal continuará gozando da aludida isenção até que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º A instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido, ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

Art. 2º O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao dessa revogação.

Note-se que a norma legal atribui o direito adquirido às entidades que tivessem sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até à data da publicação do Decreto-lei nº 1.572, de 1977, no Diário Oficial da União de 1º de setembro de 1977, mas a atuada somente comprovou a utilidade pública federal a partir de 1981.

Neste diapasão, não é cabível falar em direito adquirido.

DA SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 12.101/2009 – APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN

Argumenta a recorrente que com a edição da Lei 12.101/2009, que revogou o art 55 da Lei 8.212/91, não mais é exigível o Ato Declaratório para se ter a isenção das contribuições previdenciárias, desde que cumpridos os demais requisitos previstos na nova legislação. E requer que essa nova disposição legal retroaja, em atendimento ao disposto no art. 106, II, "c", do CTN, que trata da retroatividade benigna em termos de penalidade a ser aplicada, uma vez que no presente caso a penalidade guarda estrita correspondência ao imposto propriamente dito.

Mais uma vez, sem razão a recorrente!

Inicialmente, no valor lançado neste ATOP temos o valor do tributo exigido e não recolhido, sobre o qual incide multa de mora ou de ofício (essa somente na competência 13/2006), acrescido de juros moratórios. Incorreta a assertiva da contribuinte quando dispõe que a penalidade aplicada (valor exigido no AI) guarda estrita correspondência ao imposto propriamente dito. O valor principal aqui lançado refere-se ao montante de contribuições previdenciárias que não foram recolhidas, não tendo característica de penalidade.

O referido artigo do CTN trata especificamente de retroação da lei com a finalidade de se aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte relativamente à penalidade aplicada e não se refere a retroação de lei para se considerar a ocorrência ou não de fato gerador das contribuições lançadas através de um AIOP, como aqui se verifica, e muito menos com os requisitos exigíveis para se obter a isenção de contribuições previdenciárias.

É de se registrar que a Lei 12.101, de 2009, invocada pela atuada, **só passou a produzir seus efeitos a partir de sua publicação**, ou seja, 30 de novembro de 2009, não repercutindo, portanto, no presente lançamento, onde são exigidas contribuições previdenciárias, destinadas aos Terceiros, relativas ao período de 01/2006 a 12/2007.

Portanto, improcedente o pleito da contribuinte.

DA IMUNIDADE

Conforme visto, o lançamento foi realizado tendo como supedâneo na falta de requerimento de isenção a que se refere o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, e, portanto, pela não obtenção do "ato declaratório de isenção".

Afora as substanciais razões de fato e de direitos adotadas pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, bem como da própria contribuinte em sede de recurso voluntário, a resolução da presente demanda perpassa necessariamente ao exame dos

efeitos dos julgados exarados nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, processado sob o rito da repercussão geral.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, o Supremo Tribunal Federal, em 23/02/2017, decretou a inconstitucionalidade dos preceitos contidos no artigo 55 da Lei Ordinária nº 8.212/91, em *decisum* levado a efeito nos autos do Recurso Extraordinário retromencionado, entendendo, resumidamente, que aludida matéria é reservada à Lei Complementar. É o que se extrai da ementa do Acórdão nos seguintes termos:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

No entanto, diante da oposição de Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, em 18/12/2009, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, posicionou-se no sentido de prover em parte os aclaratórios, sob a égide dos fundamentos abaixo elencados:

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.(RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

Ato contínuo, intimadas as partes, tão somente a contribuinte (Associação Beneficente De Parobé), opôs Embargos de Declaração contestando, exclusivamente, a parte da decisão acima que rechaçou a inconstitucionalidade reconhecida inicialmente do inciso II, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, relativamente ao CEBAS.

Neste cenário, em face da inexistência de recurso da Fazenda Nacional e da própria contribuinte relativamente a parte da decisão do STF que reconheceu a

inconstitucionalidade dos demais incisos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com exceção do inciso II, ainda objeto dos Embargos de Declaração da entidade, mister reconhecer ter havido trânsito em julgado material atinente a inconstitucionalidade do artigo 55 e incisos da Lei nº 8.212/91, com exceção do inciso II.

Neste ponto, impende fazer um parêntese relativamente ao inciso II, ainda pendente de decisão final do STF, de maneira a ressaltar que este dispositivo legal não se prestou de lastro à atuação fiscal.

Melhor explicitando, o que se extrai dos julgados acima é que fora firmada a tese segundo a qual “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”. Tal tese resulta do julgamento do recurso extraordinário e dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, com suas ementas supratranscritas.

Em outras palavras, se a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente e se subsiste espaço para a lei ordinária definir aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, pode-se afirmar, a contrario sensu, que inexiste espaço para a lei ordinária regulamentar a imunidade (conforme a tese firmada, somente a lei complementar pode fazê-lo).

Dessa forma, somente o artigo 14 do Código Tributário Nacional apresenta condições válidas à luz da Constituição Federal para estabelecer pressupostos para fruição da imunidade sob análise. Logo, o campo restrito de atuação da lei ordinária diz respeito basicamente ao funcionamento de tais entidades, o que se denominou de aspectos procedimentais.

A imunidade, por sua vez, esta sim compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, continua regida exclusivamente por lei formalmente complementar, ex vi do artigo 146 da Constituição Federal e do julgamento acima referido.

Não obstante, a Lei n. 8.212/1991, tratando da organização da seguridade social e do plano de custeio desta, arrola, no seu artigo 55, uma série de condições para o gozo da “isenção”. A referida lei, por ser ordinária, não poderia impor requisitos diversos dos previstos no Código Tributário Nacional, que é lei complementar.

Embora não tenha sido declarada a inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8212/1991, foi devidamente esclarecido, em sede de embargos, que tal dispositivo não pode interferir com a imunidade, restringindo-se à certificação, fiscalização e controle administrativo.

Na esteira dos fundamentos alhures, considerando que a fiscalização escorou a presente exigência fiscal na inobservância dos pressupostos materiais inscritos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, contrariando a decisão do Supremo Tribunal Federal exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, despidendo maiores elucubrações a respeito do mérito da demanda, impondo reconhecer, no entanto, a improcedência do feito, eis que lastreado em fundamentos imprestáveis constitucionalmente para tal fim.

Igualmente, não há se falar que aludida decisão não transitou em julgado, tendo em vista que, conforme demonstrado alhures, afora a discussão da constitucionalidade do inciso II, ou seja, dos aspectos formal/procedimentais de tal benefício, os demais incisos, atinentes aos aspectos materiais da imunidade, ocorrera o trânsito julgado material, eis que não fora objeto de contestação, via Embargos, por parte da Fazenda Nacional no momento oportuno.

Tanto é verdade, que os processos que contemplam aludida matéria, os quais estavam sobrestados, desde 16/02/2018, foram liberados para julgamento após a análise dos Embargos opostos pela Fazenda Nacional, razão da análise deste processo nesta oportunidade.

Nesta toada, considerando que o único pressuposto, contido no inciso II, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, que não teve seu trânsito em julgado quanto a (in)constitucionalidade, portanto, permanecendo válido e produzindo efeitos, não fora fundamento para o presente lançamento, impõe-se decretar a improcedência total do feito, uma vez lastreada em dispositivos legais imprestáveis para tratar da matéria, consoante restou assentado pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, como demasiadamente demonstrado acima.

Outrossim, por amor ao debate, tendo em vista que a maioria do Colegiado não coaduna com este entendimento, especificamente quanto ao requisito do §1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, vale mencionar os termos do Acórdão nº 2402-009.377, da lavra da Ilustre Conselheira Ana Cláudia Borges, que assim tratou o tema:

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) 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.

Por fim, em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, caput; 31 e 32, §1º, da Lei nº 12.101/09, afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Nesse sentido, destaco trecho do voto condutor de relatoria do Ministro Gilmar Mendes:

“Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações sócio-assistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. **Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos**, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, V t d Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

(grifei)

Não sendo o bastante, esta Colenda Turma, já se manifestou acerca do lançamento pautado no requisito do § 1º do artigo 55, conforme dispôs a Dra. Andréa Viana Arrais Egypto, no voto vencedor do Acórdão nº 2401-009.759, o qual transcrevo:

Conforme visto, o lançamento foi realizado tendo como supedâneo na falta de requerimento de isenção a que se refere o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, e, portanto, pela não obtenção do "ato declaratório de isenção".

A Recorrente assevera que é uma sociedade civil que realiza assistência social, sem fins lucrativos, e que é portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, deferidos em razão da MP 446/08, através das resoluções de números 7 e 11/2009 do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

Com efeito, a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, a qual afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, encontra-se materialmente prevista no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Isso porque apenas a Lei Complementar é o veículo normativo próprio que pode regulamentar os requisitos materiais para a fruição da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Nesse diapasão, cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, fixou a tese relativa ao Tema nº 32 de 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."

O Supremo determinou que o espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, firmando entendimento de haver inconstitucionalidade formal do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, por configurar a exigência elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo a atrair a regência de lei complementar, porém, mantendo hígido o dispositivo do inciso II da Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001 (ADIs 2228 e 2621, e RE 566.622/RS) e, posteriormente, ADI 4480 (Voto do Ministro Gilmar Mendes na análise realizada quanto aos dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009).

Entendo que o requerimento é um ato meramente formal para fins de controle pela fiscalização, mas não é ele que dá ou nega a imunidade, pois essa advém da constituição, desde que observado os requisitos meramente formais estabelecidos em lei.

No presente caso, em que a entidade era portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, caberia à fiscalização a verificação dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e não o requerimento. No entanto, a acusação fiscal se lastreou no fundamento de que "o sujeito passivo NÃO faz jus à isenção previdenciária, pois que, JAMAIS formalizou o requerimento de isenção". Destarte, o requerimento é meramente declaratório, pois o que importa são os requisitos do art. 55. A autoridade fiscal questionou apenas o requerimento, entretanto, entender que o requerimento é necessário, sem uma análise mais aprofundada dos requisitos estabelecidos em lei, significa compreender que ele (o requerimento) é quem concede a imunidade e não a Constituição. Significaria atribuir ao parágrafo primeiro a natureza de requisito material.

A ausência de requerimento para fins de reconhecimento não é condição suficiente para ensejar a desconsideração da natureza imune da entidade quando não demonstrado, por parte da fiscalização, o descumprimento de quaisquer dos requisitos exigidos no art. 55, da Lei n. 8.212. A Entidade possuía certificação válida para o período, motivo pelo qual caberia a verificação, por parte da fiscalização, das condições materiais para o gozo do benefício fiscal, o que não foi observado na acusação fiscal.

Nesse diapasão, não se sustenta o lançamento sob o fundamento de não se detectar registro de requerimento de isenção e de não ter a entidade exibido Ato Declaratório de Isenção, por atribuir a esta condição a natureza de requisito material para gozo da imunidade, a ofender a tese jurídica fixada no tema nº 32 de repercussão geral.

Diante de todo o exposto, o lançamento ressai totalmente insubsistente

Neste esboço, por qualquer lado que se olhe a questão, deve ser declarado improcedente o lançamento fiscal.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira