



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003955/2009-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.863 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente FUNDAÇÃO LETÍCIA DUARTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).
INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF.
ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA.
APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS.
INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

PAF. PERÍCIA. CONHECIMENTO ESPECÍFICO. PROVA DOCUMENTAL. SUBSTITUIÇÃO. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF.
ENUNCIADO Nº 163. APLICÁVEL.

As diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento específico. Logo, indefere-se tais pleitos, se prescindíveis para o deslinde da controvérsia, assim considerado quando o processo contiver elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

PAF. INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO. DESTINATÁRIO. PATRONO.
INADMISSÍVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 110. APLICÁVEL.

É vedado o encaminhamento de intimação para endereço de procurador do contribuinte, independentemente do meio de comunicação oficial supostamente adotado.

PAF. REUNIÃO VIRTUAL. SUSTENTAÇÃO ORAL. REQUERIMENTO. ENCAMINHAMENTO. CARF. SÍTIO ELETRÔNICO. CARTA DE SERVIÇOS. FORMULÁRIO ESPECÍFICO. TEMPESTIVIDADE. OBRIGATORIEDADE.

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral nas sessões virtuais de julgamento das turmas ordinárias do CARF. Com efeito, dita pretensão terá de ser apresentada, **exclusivamente** por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião.

CSP. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 566.622/RS (TEMA 32 DA REPERCUSSÃO GERAL). DECISÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. RICARF. ANEXO II. APLICÁVEIS.

A Suprema Corte reconheceu que apenas o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é formalmente inconstitucional, razão por que os demais preceitos do aludido artigo continuam produzindo os efeitos jurídicos que lhes são próprios. Contudo, dada a ausência da certificação de trânsito em julgado da manifestada decisão, entendo que tais normas continuam gozando da presunção de constitucionalidade, eis que ainda não definitivamente julgadas. Logo, diante do Enunciado nº 2 de súmula do CARF e do que prescreve o art. 62 do Anexo II do RICARF, compreendo estar obrigado a reproduzir, integralmente, descritos mandamentos legais.

OUTRAS CONTRIBUIÇÕES. TERCEIROS. ENTIDADES E FUNDOS. IMUNIDADES.

A imunidade de entidades educacionais não abrange as contribuições a terceiros.

OUTRAS CONTRIBUIÇÕES. TERCEIROS. ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. EMPREGADOS. RECOLHIMENTO. EMPREGADOR. OBRIGATORIEDADE.

A remuneração paga ou creditada aos segurados empregados traduz base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos, cabendo ao empregador efetivar o respectivo recolhimento.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencida a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deu-

lhe provimento. Os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino, Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann júnior e Vinícius Mauro Trevisan votaram pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos.

Contextualização dos lançamentos

No procedimento fiscal, foram constituídos créditos tributários decorrentes das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, os quais estão pautados para julgamento nesta reunião, conforme síntese do quadro abaixo, extraída do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (processo digital, fl. 32):

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
105	37.127.974-7	Cont. patronal mais GIILRAT	1/06 a 12/07	13888.003954/2009-24
106	37.127.975-5	Terceiros	1/06 a 12/07	13888.003955/2009-79
108	37.127.973-9	CFL 68	11/09	13888.003953/2009-80

Autuação

A Recorrente deixou de recolher as contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê nos excertos do Relatório Fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fls. 27 a 29):

1. Este relatório é integrante do Auto de Infração - AI, referente a contribuições, devidas às terceiras entidades SESC, SEBRAE, Salário Educação e INCRA

[...]

6. Durante todo o período do crédito a fundação se utilizou da GFIP- Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social para se enquadrar erroneamente no Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, utilizando para este fim a inserção do código 639 em campo próprio da GFIP para o mesmo. O código FPAS 639 é próprio de entidades beneficentes que possuem Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, situação em que a autuada não se enquadra por não possuir tal documentação e nem a ter requerido à Receita Federal do Brasil - RFB até o início desta ação fiscal.

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 14-30.186 - proferida pela 7ª Turma da Delegacia

da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/RPO (processo digital, fls. 107 e 108):

A autuada apresenta impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

- Da imunidade tributária. A autoridade fiscal considerou que a autuada não faz jus a imunidade tributária e lançou as contribuições previdenciárias patronais, que o correto código FPAS a ser informado pela impugnante era o 566 e não o 639 utilizado, tudo em decorrência da mesma não possuir o Ato Declaratório de Isenção das Contribuições Previdenciárias, que se refere o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91. Traz o § 7º do art. 195 da CF, reforça que apesar de ali constar isenção, trata-se na verdade de imunidade, transcreve jurisprudências e manifestações doutrinárias.

- Dispõe que o CTN, em seu art. 14 disciplina os requisitos da imunidade para entidades previstas no art. 150, VI, “c”, da CF e que a impugnante os cumpre, conforme amplamente comprovado pelos documentos juntados aos autos, fazendo jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF, devendo ser declarada insubsistente a presente autuação.

- Demais requisitos constantes no art. 55 da Lei 8.212/91. Ainda que se entenda necessário serem preenchidos os requisitos constantes deste artigo, mostra-se indevida a autuação posto que a impugnante preenche os requisitos essenciais. Relaciona documentos anexados e dispõe que protocolou o requerimento do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, conforme determina o § 1º do artigo supra, em 11/11/2009. Que esse requerimento é requisito meramente administrativo, de cunho declaratório e não constitutivo de direito e que são os incisos do art 55 que indicam as exigências necessárias a serem obedecidas para se fazer jus a isenção. Transcreve jurisprudências.

- Da revogação do art 55 da Lei 8.212/91 pela Lei 12.101/09 – retroatividade da legislação mais benéfica. Com a entrada em vigor da Lei 12.101/09 que revogou o art. 55 da Lei 8.212/91, novos requisitos foram definidos para que uma entidade obtenha a isenção das contribuições, transcreve texto da lei que traz tais requisitos, dispõe que nada mais são que reproduções e atualizações dos requisitos contidos no art 14 do CTN e requer sua aplicação retroativa. Cita art. 106 do CTN que autoriza a retroatividade de lei mais benéfica.

- Reforça a correção do auto enquadramento no FPAS 639, sendo insubsistente a autuação, posto que o não recolhimento das contribuições patronais exigidas tem amparo no art. 195, § 7º, da CF, arts. 9º e 14 do CTN e Lei 12.101/09, uma vez cumpridos todos os requisitos exigidos, constituindo-se o requerimento de isenção dirigido ao órgão tributante ato meramente declaratório com efeito “ex-tunc”. Requer seja cancelado o débito fiscal reclamado.

Na mesma data em que foi protocolada a impugnação acima sintetizada, os representantes legais da entidade, também protocolaram manifestação, em que, em síntese, alegam:

- que atuam na direção da Fundação gratuitamente, sem receber qualquer espécie de renda, reembolso, repasse ou bonificação e que foram vinculados como responsáveis pelo crédito tributário lançado.

- Discorrem robustamente sobre a responsabilidade tributária de administradores, sobre a necessidade de comprovação de excessos praticados nos atos de administração, cita art. 135 do CTN, trazem jurisprudências. A regra é que diretores, gerentes ou representantes das empresas não respondam pessoalmente pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas, exceção feita à situação descrita no supracitado artigo do CTN. Que não existe nos autos demonstração exaustiva que comprovem terem os impugnantes agido com dolo ou culpa, estando clara a ilegalidade da vinculação dos dirigentes ao crédito tributário lançado e requerem sejam canceladas essas vinculações.

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 105 a 115):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENTIDADES TERCEIRAS.

As contribuições destinadas às Entidades Terceiras são devidas de acordo com ordenamento jurídico e a efetiva atividade da empresa.

ENTIDADE BENEFICENTE. NÃO CUMPRIMENTO DO ARTIGO 55 DA LEI Nº 8.212/91.

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ao dispor sobre a isenção das entidades beneficentes de assistência social, prescreve que os requisitos a serem atendidos por essas entidades devem ser regulados por lei ordinária.

Entidade beneficente que não atende a todos aos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, enquanto vigente, não faz jus à isenção das contribuições previdenciárias, sendo obrigatório o lançamento dos valores devidos.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o anexo Relatório de Vínculos, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração, em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando sua qualificação e período de atuação.

Impugnação Improcedente

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 121 a 133):

1. Discorrendo acerca de sua constituição jurídica, finalidade e modo de atuação, aduz gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, razão por que resta impossibilitada a cobrança do crédito controvertido.

2. Dita atuação fere princípios constitucionais, já que motivada apenas pela falta do ato declaratório a que se refere o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

3. A necessidade de cumprimento dos requisitos contidos no art. 55 da citada Lei é irrelevante ao caso, já que:

- 3.1. possui títulos de utilidade pública federal e municipal concedidos em 5/10/2001 e 12/9/1994 respectivamente;
- 3.2. é portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social “com validade pelo período de 12/05/2007 à 11/05/2010”;

3.3. está em pleno e regular funcionamento, cumprindo as formalidades para as quais fora criada, assim como aplica suas rendas, recursos e eventual resultado na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

4. O requerimento previsto no citado § 1º é requisito meramente administrativo, de cunho declaratório, razão por que sua inexistência não pode tolher o benefício pretendido.

5. Dissertando quanto a direito adquirido, trata da revogação do referido art. 55 pela Lei nº 12.101, de 2009, requerendo o privilégio da retroatividade benigna.

6. Protesta pela apresentação de novos documentos, aí se incluindo, se for o caso, prova pericial.

7. O patrono deverá ser pessoalmente intimado para fazer sustentação oral.

8. Transcreve jurisprudência perfilhada a sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 4/10/2010 (processo digital, fl.118), e a peça recursal foi interposta em 20/10/2010 (processo digital, fl. 121), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Delimitação da matéria controvertida

Consoante visto no relatório, a Recorrente permaneceu silente quanto às contribuições destinadas a terceiros propriamente, restando o dissenso limitado às seguintes alegações:

1. Preliminares atinentes a: (i) desrespeito de princípios constitucionais, (ii) documentação apresentada extemporaneamente, (iii) solicitação de perícia, (iv) intimação do procurador e (v) sustentação oral.

2. De mérito acerca de: (i) imunidade das entidades beneficentes de assistência social, (ii) requisitos legais exigidos para a fruição do reportado benefício e (iii) retroatividade benigna da Lei nº 12.101, de 2009.

Preliminares

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao

legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-los em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando eles pretenderem fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

A propósito, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do CTN excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte.

Nesse pressuposto, não se vê nos autos qualquer prova de que suposta documentação será apresentada fora do prazo legalmente previsto, em face de impedimento causado por força maior ou porque pretenderá contrapor ou fundamentar fato superveniente, razão pela qual rejeito a solicitação genérica do Contribuinte no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo.

Solicitação de perícia

A Recorrente alega a necessidade da realização de perícia a fim de comprovar a veracidade das informações por ela apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não se vê razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Ademais, dito entendimento já é objeto do Enunciado nº 163 de súmula do CARF, reproduzido nestes termos:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

Intimação do Procurador

Vale consignar que, no bojo de sua contestação, a Contribuinte requer o encaminhamento das supostas intimações ao endereço do procurador. Contudo, não há que se falar em envio de intimação ao patrono do sujeito passivo, por qualquer meio de comunicação oficial, conforme disposição expressa no Enunciado nº 110 de súmula da jurisprudência do CARF, nestes termos:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

Sustentação oral

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral nas sessões virtuais de julgamento das turmas ordinárias do CARF. Com efeito, dita pretensão terá de ser apresentada, **exclusivamente** por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião, e não antecipadamente como o fez o Recorrente. É o que se vê nas disposições constantes do RicarF, Anexo II, art. 55, incisos I e II, alínea “b”, e § 1º, combinados com o art. 4º, §§ 2º e 3º, da Portaria CARF/ME nº 7.755, de 30 de junho de 2021, nestes termos:

Anexo II do RicarF:

Art. 55. A pauta da reunião indicará:

I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento;

[...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.

Portaria CARF/ME nº 7.755, de 2021:

Art. 4º O pedido de sustentação oral deverá ser encaminhado por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet em até 2

(dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

[...]

§ 2º Serão aceitos apenas os pedidos apresentados no formulário eletrônico padrão, preenchido com todas as informações solicitadas.

§ 3º Considera-se sessão o turno agendado para julgamento do processo, e reunião, o conjunto de sessões, ordinárias e extraordinárias, realizadas mensalmente.

A propósito, vale transcrever os arts. 59, §§ 3º e 4º; bem como o 65, § 8º; igualmente constantes no Anexo II do citado Regimento, os quais detalham os trâmites atinentes às reportadas sustentações, nos casos da suposta continuidade de julgamento interrompido em sessão anterior, como também nos julgamentos de embargos e em retorno de diligência, nestes termos:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

[...]

§ 3º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito [...]

§ 4º Será oportunizada nova sustentação oral no caso de retorno de diligência, ainda que já tenha sido realizada antes do envio do processo à origem para realizar a diligência e mesmo que não tenha havido alteração na composição da turma julgadora. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Art. 65. Cabem embargos de declaração [...]

[...]

§ 8º Admite-se sustentação oral nos termos do art. 58 aos julgamentos de embargos.

Pelo exposto, este pedido não poderá ser atendido, porquanto sem amparo na legislação que rege a matéria. Contudo, a Contribuinte tem a faculdade de apresentar, oralmente, as suas razões de defesa, desde que as requeira na forma e prazo já mencionados anteriormente, independentemente de qualquer manifestação prévia e específica deste Conselho.

Mérito

Imunidade das entidades beneficentes de assistência social

Requisitos legais exigidos para a fruição do benefício

Embora com a denominação de isenção dada pelo constituinte, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social está prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), mas seu gozo depende do prévio atendimento das “exigências estabelecidas em lei”, *verbis*:

Art. 195 [...]

[...]

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

Por oportuno, as condicionantes exigidas para a fruição da reportada imunidade foram reguladas, inicialmente, pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual permaneceu vigente até 9/11/2008, nestes termos:

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 Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001); (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998); (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97); (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998); (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998); (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998); (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001); (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Posteriormente, a Medida Provisória nº 446 de 7/11/2008, assumiu a regulação da matéria em seu art. 28 e suspendeu a eficácia do transcrito art. 55 (“revogou”), cuja vigência transcorreu entre 10/11/2008 e 11/2/2009, quando foi rejeitada (Ato do presidente da Câmara dos Deputados – DOU de 12/2/2009). Portanto, aplicável enquanto vigente, já que não houve decreto legislativo dispondo de forma diversa. Confira-se:

Art. 28. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º;

II - não percebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;

V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;

VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;

VII - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;

XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e

XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Em decorrência da rejeição posta no parágrafo precedente, o já transcrito art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, retornou a produzir os efeitos jurídicos que lhes eram próprios (efeito repristinatório tácito), no lapso temporal de 12/2/2009 a 29/11/2009, oportunidade em que foi revogado pela Lei nº 12.101, de 27/11/2009, vigente a partir de 30/11/2009. Logo, dali em diante, os requisitos para o desfrute da cita imunidade passaram a ser regulados pelo art. 29 desta Lei. Confira-se:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

~~I — não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;~~

~~I — não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; — (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)~~

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Por todo o exposto, nos termos já vastamente debatidos, pode-se sintetizar que o gozo do referido benefício fiscal está condicionado ao cumprimento das exigências previstas legalmente, conforme cronologia abaixo:

1. de 25/7/1991 a 9/11/2008, aplicável o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
2. de 10/11/2008 a 11/2/2009, aplicável o art. 28 da MP nº 446 de 7/11/2008;
3. de 12/2/2009 a 29/11/2009, aplicável o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
4. a partir de 30/11/2009, aplicável o art. 29 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009.

É conveniente ressaltar que a presente matéria foi objeto de inúmeras demandas judiciais por intermédio das quais os contribuintes se insurgiram contra o fato da reportada imunidade ter sido regulada por meio de lei ordinária, sob o pressuposto de que o art. 146, inciso II, da CF, de 1988, exige que mencionada disciplina se dê mediante lei complementar, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

No entanto, em contrarrazões, a Fazenda Nacional pugnou pela constitucionalidade das descritas exigências, ainda que impostas por lei ordinária, eis que, como se viu precedentemente, o já transcrito § 7º do art. 195 da Matriz constitucional refere-se às *exigências estabelecidas em lei*, e não em lei complementar. Nesse entendimento, manifesta que o regramento através de norma legal complementar se dará somente quando o texto constitucional expressamente a ela se referir.

Por outro lado, a Suprema Corte, contrariamente à pretensão da União, deu provimento ao RE nº 566.622/RS (Tema 32 de repercussão geral), de relatoria do ministro Marco Aurélio, sessão plenária de 23/2/2017. Nestes termos, reconheceu que a regulação de imunidade é reserva de lei complementar sem qualquer exceção, consoante ementa que ora transcrevo:

Ementa

IMUNIDADE - DISCIPLINA - LEI COMPLEMENTAR.

Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

Na sequência, em 2/3/2017, as Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIs) nºs 2.036, 2.228 e 2.621 foram apensadas à 2.028 e julgadas conjuntamente, já que sustentadas em teses jurídicas semelhantes tanto entre si como com aquela vista no manifestado RE nº 566.622/RS. Ocorre que, durante referido julgamento, a Corte constitucional converteu ditas ADIs em Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) e atendeu parcialmente a pretensão da Fazenda Nacional, admitindo a regulação dos aspectos procedimentais mediante lei ordinária. Eis a ementa do acórdão da ADI nº 2.028, de redatoria da ministra Rosa Weber:

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.

Nos termos vistos, a tese vencedora no julgamento das ADIs diverge daquela sustentada por ocasião da apreciação do RE, ainda que ambos tratassem de base jurídica comum, traduzindo-se explícita contradição. Por conseguinte, tanto a União quanto os contribuintes opuseram embargos de declaração contra os julgados do RE e das ADIs respectivamente. A primeira pretendendo, com os aclaratórios, alargar a matéria regulada por lei ordinária, os segundos buscando pacificar o entendimento exarado no RE, que reservou dita regulação exclusivamente à lei complementar.

Posteriormente, já em 18/12/2019, o plenário da Suprema Corte pacificou seu entendimento, quando apreciou, simultânea e conjuntamente, os embargos de declaração opostos pela União e pelos contribuintes contra os méritos do RE nº 566.622/RS e das ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 respectivamente. No ensejo, a tese jurídica do julgado “Tema 32” foi reformulada, perfilhando-se àquela estabelecida para as manifestadas ADIs. Logo, prevaleceu a inteligência de que **os aspectos procedimentais poderão ser regulados por lei ordinária, restando reservada à lei complementar apenas a disciplina do modo beneficente de atuação das respectivas entidades, notadamente o estabelecimento de contrapartidas a serem por elas observadas**. Confira-se a ementa do acórdão, de redatoria da ministra Rosa Weber:

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. (destaquei)

Do exposto, infere-se que o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi declarado inconstitucional; ao que parece, limitação que também atinge os §§ 3º e 5º do mesmo comando, razão por que os demais preceitos do referido artigo continuam produzindo os efeitos jurídicos que lhes são próprios. Afinal, como bem sinalizou a Corte, ***aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária.***

Nestes termos, além do RE nº 566.622/RS e das ADIs nºs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 já referidos, manifestado “Tema 32” também comporta discussão jurídica acerca da validade da Lei nº 12.101, de 2009, matéria discutida nas ADIs nºs 4.480 e 4.891, esta última ainda não julgada. Por conseguinte, em atendimento ao disposto no Enunciado nº 2 de súmula do CARF, assim como ao art. 62 do Anexo II do RICARF, compreendo estar obrigado a reproduzir, integralmente, todos os preceitos vistos no referido art. 55. Confira-se:

Súmula CARF nº 2:

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

RICARF, Anexo II, art. 62:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por **decisão definitiva** plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) **Decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As **decisões definitivas** de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(Grifei)

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto.

Nesse pressuposto, inicialmente vale contextualizar os fatos em discussão mediante a transcrição de excertos Relatório Fiscal, da Decisão recorrida e do Recurso Voluntário, nestes termos:

Relatório Fiscal (processo digital, fl. 28):

6. Durante todo o período do crédito a fundação se utilizou da GFIP- Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social para se enquadrar erroneamente no Fundo de Previdência e Assistência Social -

FPAS, utilizando para este fim a inserção do código 639 em campo próprio da GFIP para o mesmo. O código FPAS 639 é próprio de entidades beneficentes que possuem Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, situação em que a autuada não se enquadra por não possuir tal documentação e nem a ter requerido à Receita Federal do Brasil - RFB até o início desta ação fiscal.

Decisão recorrida (processo digital, fls. 109 e 110):

Diante disso, para se ter direito à isenção das contribuições previdenciárias – parte patronal, no período de abrangência deste AIOP, devia sim a entidade preencher cumulativamente os requisitos então vigentes, quais sejam, os elencados no art. 55 da Lei 8.212/91, e ainda, formular o pedido de isenção das contribuições previdenciárias junto à Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) e posteriormente, à Receita Federal do Brasil – RFB e, não tendo a impugnante comprovado que possuía o Ato Declaratório de Isenção Previdenciária, mesmo que preenchesse os demais requisitos legais para tal, não faz jus a esse benefício fiscal.

Não cabe ao agente fiscal ou à esfera de julgamento administrativo avaliar se o documento constante do § 1º do art 55 da Lei 8.212/91 tem caráter meramente declaratório e não constitutivo de direito. Mesmo que cumpra todos os demais requisitos do art. 55, não tendo a autuada submetido sua solicitação de isenção aos órgãos de fiscalização através de requerimento específico ou somente tendo assim procedido em 11/11/2009, após o início da ação fiscal, não restou comprovado que a impugnante preencheu a todas as determinações legais para obter a isenção das contribuições previdenciárias – cota patronal, nem apresentou o respectivo Ato Declaratório de Isenção para o período do débito e correta a fiscalização em lançar o presente AIOP.

Recurso Voluntário (processo digital, fl. 129):

Por outro lado, o requerimento exigido pelo § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/91 não se trata de dispositivo que visa demonstrar de modo qualitativo as condições necessárias para a obtenção da isenção. Conforme verifica-se no texto legal, são os incisos de seu artigo que indicam as exigências necessárias as quais o ente jurídico deva obrigatoriamente obedecer para fazer jus à isenção. Somente na falta de qualquer dos requisitos exigidos por estes incisos resultará no indeferimento da isenção.

Já com o requerimento disciplinado no § 1º, não ocorre o mesmo, posto ser requisito de ordem meramente administrativo, de cunho declaratório e não constitutivo de direito, que não deve tolher do ente jurídico que satisfaz todos os requisitos contidos nos incisos do artigo 55 o direito à imunidade, que opera, portanto, "EX LEGS".

Como se vê, acertada a decisão de origem, pois a Recorrente descumpriu requisito legalmente exigido para o gozo da imunidade pleiteada. Notadamente, o cumprimento da determinação contida no § 1º do art. 55 da reportada Lei.

Retroatividade benigna da Lei nº 12.101, de 2009

Dissertando quanto a direito adquirido e revogação do referido art. 55 pela Lei nº 12.101, de 2009, a Recorrente manifesta ter direito ao privilégio da retroatividade benigna, eis que o novo mandamento legal não mais condiciona seu gozo à prévia formalização do manifestado Ato Declaratório. Logo, em suas palavras, essa nova disposição legal, necessariamente, terá de ser aplicada retroativamente em seu favor, conforme dispõe o art. 106 do CTN. Confira-se (processo digital, fls. 130 a 132):

Não bastasse o acima exposto, a Lei 12.101/09, publicada em 30/11/2009, visando diminuir a grande quantidade de discussões judiciais quanto a legalidade e constitucionalidade dos requisitos elencados no art. 55 da Lei 8.212/91, veio a revogá-lo expressamente, passando a nova lei a dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a regular os procedimentos para a isenção (leia-se imunidade) das contribuições para a seguridade social.

Segundo a lei 12.101/09, para que a entidade faça jus à isenção (imunidade) deverá possuir o certificado de entidade beneficente de assistência social e preencher os requisitos constantes nos incisos I a VIII de seu art. 29, *in verbis*:

[...]

Como pode-se perceber, esses requisitos são nada mais que reproduções e atualizações dos requisitos contidos no art. 14 do CTN, ou seja, quanto aos requisitos referentes aos limites da imunidade, a nova lei é mais benéfica que as exigências revogadas. Em assim sendo, urge sua aplicação retroativa.

Com efeito, o art. 106 do CTN autoriza a retroatividade da lei mais benéfica, quando:

[...]

Inicialmente, grosso modo, é de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que a ocorrência do fato gerador e o nascimento da respectiva obrigação tributária, assim como a constituição do crédito dela decorrente sucedem por meio do lançamento. Nessa perspectiva, infere-se tratar de ato administrativo que retroage no tempo para atingir encargo surgido em momento pretérito. Assim entendido, regra geral, referido procedimento deverá ter por fundamento a legislação então vigente à época de ocorrência do respectivo fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. São os dizeres do art. 144, *caput*, do CTN, *verbis*:

Art. 144. 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.

Não obstante o então posto, o instituto da retroatividade benigna excepciona a regra geral vista precedentemente, permitindo a aplicação da legislação a fato gerador de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, mas tão somente nos estritos casos previstos no CTN, arts. 106, incisos I e II, alíneas “a” a “c”, e 144, §§ 1º e 2º, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão [...]
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Art. 144. [...]

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

A propósito, como já visto precedentemente, reportada autuação teve por fundamento o descumprimento do já citado art. 55, vigente à época de ocorrência do respectivo fato gerador, já que revogado somente pela Lei nº 12.101, de 2009, com vigência a partir de novembro de 2009. Ademais, igualmente já observado, o STF pronunciou que ***aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são***

passíveis de definição em lei ordinária, restando inconstitucionais, ao que entendo, apenas o inciso III e os §§ 3º e 5º do manifestado artigo.

Em dito pressuposto, infere-se que o requerimento de que trata o manifestado § 1º traduz meio que o Estado dispõe para verificar se a entidade requerente faz jus ao benefício pretendido, aí se restringindo aos requisitos não declarados inconstitucionais. Portanto, trata-se de norma voltada precipuamente à fiscalização e controle das entidades pleiteantes, sendo o Ato Declaratório, à época, a certificação de que o suposto contribuinte poderia gozar da reportada imunidade.

Visto dessa forma, adentra-se propriamente na retroatividade benigna requerida, oportunidade em que, de pronto, já se refuta essa pretensão da Recorrente, pois, simplesmente, ela deixou de recolher os tributos devidos, o que, de longe, não se aproxima das regras excepcionadas pelos incisos I e II do art. 106, assim como pelos §§ 1º e 2º do art. 144, todos do CTN. Afinal, do ponto de vista do contribuinte, dita inovação legal não se refere a interpretação legal nem comina penalidade menos severa e, com ela, deixar de recolher o tributo devido continua sendo ato infracional e contrário às exigências legais.

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litúgio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz