



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.005873/2011-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.674 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente FUNDAÇÃO ESPIRITA CARITA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

ÔNUS DA PROVA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATORIOS.

Cabe à contribuinte a comprovação de suas próprias alegações. O momento oportuno para a apresentação dos elementos para tanto é quando da impugnação ao lançamento.

REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Tendo em vista a ausência de apresentação de quaisquer documentos que indiquem que a recorrente cumpria os requisitos para a fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da CF em relação ao período fiscalizado, cabe a manutenção do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Dalri, Timm do Valle.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle- Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FUNDAÇÃO ESPIRITA CARITA, contra o Acórdão de julgamento de que decidiu pela parcial procedência do auto de infração.

A autuação se refere a lançamento fiscal de contribuições previdenciárias destinadas à terceiros (salário educação, (FNDE), INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE;), contribuições a cargo da empresa/SAT, contribuintes segurados, bem como deixar de declarar em GFIP os fatos geradores, não recolhidas no período de 01/2006 a 01/2009.

A contribuinte é acusada de não preencher os requisitos do art. 55 da Lei 8.212 de 91, e suas alterações, do que trata das imunidades por entidades beneficentes/filantrópicas, conforme o relatório fiscal de e-fls. 102 e seguintes:

1 - O presente relatório é parte integrante dos Autos de Infração retro mencionados e refere-se às contribuições sociais previdenciárias devidas à Seguridade Social, pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social, correspondentes à parte patronal, as destinadas ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, parte segurados e as destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

6 - Os créditos constituídos nos seguintes Autos de Infração integram o presente relatório:

Tipo	DEBCAD	OBRIGAÇÃO	CFL	DESCRIÇÃO	VALOR TOTAL
AI	37.336.762-7	PRINCIPAL		EMPRESA/SAT	159.218,11
AI	37.336.763-5	PRINCIPAL		TERCEIROS	44.987,14
AI	37.336.764-3	PRINCIPAL		SEGURADOS	1.730,49
AI	37.336.761-9	ACESSORIA	68	DEIXAR DE DECLARAR EM GFIP FATOS GERADORES	4.925,38

O processo foi baixado em diligência para verificação de pagamentos da rubrica segurados, tendo informação fiscal na e-fl. 351/354, constado pagamentos sobre as referidas verbas.

Nas e-fl. 378/379 existe a informação de que o Debcad 37.336.764-3, foi excluído, restando os demais Debcads para serem analisados.

Em seu Recurso Voluntário aduz a recorrente que faz jus ao benefício fiscal e que seria imune/isenta das contribuições previdenciárias exigidas, remetendo de forma resumida aos argumentos da sua defesa inicial.

Diante dos fatos narrados é o presente relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Sem preliminares, passo a analisar o mérito.

DA AUTUAÇÃO: DA IMUNIDADE/ISENÇÃO DO ART. 55 DA LEI 8.212/91

A acusação fiscal pauta-se pela não comprovação dos critérios estabelecidos no art. 55, da Lei 8.212/91.

Nesse sentido, a fiscalização indicou que de fato não foram apresentados os requisitos necessários do art. 55, da Lei 8.212/91, para o deferimento da isenção pretendida, segundo consta do relatório fiscal:

“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:

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

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;

III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

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.

(...)

§ 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.”

Longas batalhas judiciais foram travadas entre fisco e contribuinte com relação à questão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e que tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55, da Lei 8.212/1991:

195, § 7º, da Constituição Federal

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

Art. 55, da Lei 8.212/1991

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (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 a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benéfica 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)

Nesse sentido, a fiscalização indicou que de fato não foram apresentados os requisitos necessários do art. 55, da Lei 8.212/91, para o deferimento da imunidade pretendida, segundo consta do relatório fiscal:

Quanto às contribuições para a Seguridade Social, o benefício isentivo (imunizante) está determinado no §7º do art. 195 da CF/1988, que prevê para o usufruto do benefício o atendimento de requisitos previstos em Lei, no caso a Lei 8.212/1991. Logo, para fazer jus ao benefício da imunidade/isenção mencionada, a Recorrente deve, ou deveria, cumprir os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/91, como defendido pelo Fisco.

Ocorre que, conforme Aliomar Balleiro indica a imunidade tributária é como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição Federal (*in imunidades e isenções tributárias*, RDTributário 1/70). No caso, a doutrina entende que a imunidade possui um campo mais amplo de não incidência do tributo, do que a isenção propriamente dita, não cabendo ao legislador ordinário instituir regras por meio de lei ordinária que possa criar obstáculos ao que a Constituição quis beneficiar, que no caso seria não exigir as contribuições sociais previdenciárias das entidades/instituições beneficentes, criando um óbice à competência de tributar pelas pessoas políticas de direito público interno (Paulo de Barros Carvalho, *in* imunidades, cit. RDTributário 27-28/106 e Curso de direito Tributário. 9ª ed. São Paulo, Saraiva 1997, p. 116.).

Assim, o art. 195, §7º quando cita que a “isenção” ofertada será decidida por meio de Lei, acaba por atribuir verdadeiro equívoco em sua redação nas definições das normas tributárias impostas. Em primeiro lugar que quando a CF indica o benefício a ser concedido deveria ser imunidade, e não isenção. Isso porque a imunidade tributária é a vedação constitucional à incidência de tributos, e, que sendo uma norma imunizante atrai a regra do art. 146, inciso III, que dispõe sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, e que, portanto, segundo o dispositivo deveria ser por meio de Lei complementar, acrescentando as normas do artigo 150, inciso VI, alínea “c”.

Por outro lado, destaca-se que nas palavras de Paulo Ayres Barretos os contribuintes que buscam a norma imunizante do campo da não incidência tributária devem recolher tributos retidos sobre rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para seguridade social relativa aos seus empregados, no caso os segurados, bem como cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes (*in Imunidades tributárias – Limitações constitucionais ao poder tributar*, p. 78).

O dispositivo vigente à época da ocorrência do fato gerador é antes da Lei ordinária nº 12.101/2009, que regulamentou a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

Porém, se considerar que todos incisos foram infringidos e o STF declarou inconstitucional parte do artigo citado (*inciso III ao menos*) com o argumento de que a imunidade só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal, chega-se à conclusão que a exigência das condições prevista no art. 55 deveriam ser de fato pro meio de Lei Complementar.

Cumprir destacar que no presente caso foi afastada pela DRJ de origem a norma tributária aplicada em alguns casos de forma análoga, que é o art. 14, do CTN.

Verifica-se que não se tem precisão no relatório fiscal de quais incisos do art. 55 teria a recorrente descumprido, o que leva o julgador a compreender que então teria descumprido todos os incisos em questão. Com isso, fica difícil à recorrente realizar sua defesa no sentido de indicar o que ela infringiu de fato ou não. Até porque está na acusação, não literal, mas interpretativa de que não foram cumpridos todos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91, é de que a contribuinte teria em tese remunerado Diretores de sua entidade. Entretanto, ela nega veemente isso, e nas e-fls. 240 junta ata de reunião do Conselho deliberativo onde não consta remuneração de diretores, nem no relatório fiscal (e-fl. 100), e, tampouco, nos anexos de e-fls. 120 e seguintes onde constam os nomes dos segurados que teriam sido verificados a base de cálculo, mas não indicam os diretores que teriam sido remunerados.

Vejamos então, que existem acusações sem descrição específica. Ainda, suponha-se que o relatório fiscal pauta-se pela autuação do inciso II, do art. 55, o denominado CEBAS, que seria a acusação de não possuir certificação fornecida pelo órgão competente, e depois cancelado pela Receita Federal. Existe aqui a necessidade de saber se não há certificado por descumprimento de contrapartidas.

No âmbito judicial, as discussões que foram por longa data, desaguarão nas decisões que ocorreram nas ADIs n.º 2028, 2036, 2228 e 2621 e Recurso Extraordinário n.º 566.622, e têm por objeto a análise da constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, bem como nas normas que exigiram as condições materiais para o deferimento do benefício e que preceitua requisitos para o gozo de imunidade das contribuições sociais, com fulcro no art. 195, § 7º da CF, contendo as seguintes decisões:

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaou pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

Decisão: Após os votos dos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que conheciam da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente em sua integralidade, e o voto do Ministro Dias Toffoli, que conhecia da ação direta e a julgava procedente, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: Após o voto do Ministro Teori Zavascki, que conhecia da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente na sua integralidade, nos limites postos nos termos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (Relator), o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: Após o voto do Ministro Marco Aurélio, que, preliminarmente, não conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, e, no mérito, julgou parcialmente prejudicada a ação no tocante ao [art. 1º da Lei 9.732/98](#) e assentou a inconstitucionalidade formal do [art. 4º da Lei 9.732/98](#) e, por arrastamento, dos [arts. 5º e 7º](#) do mesmo diploma legal, e o voto do Ministro Celso de Mello, que conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, afastando a prejudicialidade da ação, e, no mérito, julgou-a integralmente procedente, o Tribunal deliberou suspender a proclamação do resultado do julgamento para assentada posterior. Não votou o Ministro Edson Fachin, por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do [art. 1º da Lei 9.732/1998](#), na parte em que alterou a redação do [art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991](#) e acrescentou-lhe os [§§ 3º, 4º e 5º](#), bem como dos [arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998](#). Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do [art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991](#), na redação conferida pelo [art. 1º da Lei 9.732/1998](#). Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Na **ADI 2.028** as exigências contidas no art. 55 da lei 8.212/91 foram impugnadas, contendo a seguinte ementa:

ACÇÃO 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”.

A tese fixada no **RE 566.622/RS**, de repercussão geral, foi a seguinte:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: **“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas**

pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019".

Existe a interpretação que restou declarada constitucional todos os incisos, com exceção do inciso III, do citado art. 55, onde atestaria as condições da contribuinte sobre o tema para deferimento da "isenção" (imunidade). Com isso, o contribuinte deveria preencher requisitos para obter o benefício fiscal, tendo "atestado de entidade beneficente. Porém, esse relator entende que o STF ao exigir que a contrapartidas (aspectos materiais) sejam exigidas por meio de lei complementar o Supremo acabou por afastar a exigência dos incisos do artigo 55, em sua redação original e também alterações, e que no presente caso não se discute o art. 14 do CTN, uma vez que nem está na acusação fiscal, e, tampouco pode ser aplicada para contribuições sociais previdenciárias, uma vez que o citado dispositivo é aplicado para impostos.

A norma legal que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS) e que regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social deve ser deferida por análise dos requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes que se enquadram como entidades beneficentes. Ocorre que a decisão citada aduz que é por meio de **lei complementar a 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

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, é apenas dois dos requisitos para que se possa gozar da isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos que definiam os parâmetros para deferimento do benefício da isenção. Por outro lado, reiterou que **contrapartidas somente podem ser exigidas se previstas em lei complementar**, além de destacar que **a eficácia do CEBAS é declaratória do direito à imunidade, e não constitutiva**. Portanto, os efeitos do ato declaratório são *ex tunc*, retroagindo aos lançamentos anteriores à expedição do certificado, segundo consta o Resp 478.239/RS, do STJ.

Recentemente esse tese foi acatada, pelo critério de desempate favorável ao contribuinte, pela da Câmara Superior no processo 13808.000813/2002-26, e que foi veiculada pelo *site jurídico JOTA*:

"Atualmente, o processo de aquisição do Cebas acontece por meio de um parecer dos ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Agrário e da Saúde, que julgam se a entidade social segue todos os requisitos previstos em normas específicas para a obtenção ou renovação do certificado. Com o parecer favorável dos ministérios, a entidade consegue uma série de benefícios, entre eles a isenção tributária da Cofins.

No Carf o processo foi interrompido em outubro após pedido de vista da conselheira Tatiana Midori Migiyama, representante dos contribuintes e responsável pelo voto vencedor. A julgadora afirmou em seu voto que o

Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do julgamento do RE 566.622/RS, definiu que “a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”, conforme escrito no acórdão da Corte.

Para a julgadora, a decisão do STF reforça que as contrapartidas para a obtenção do Cebas devem estar previstas somente por lei complementar. Entretanto, avalia a julgadora, atualmente todas as exigências estão em uma lei ordinária (12.101/2009).

“Entendo que no caso do contribuinte não há ainda exigência ao Cebas porque as contrapartidas para sua retirada deveriam estar em lei complementar, e não em ordinária”, afirmou a conselheira. Ela acrescentou que a decisão do STF ainda não transitou em julgado, já que houve embargos de declaração.

“Na minha visão, com a decisão do STF hoje todo mundo poderia obter o Cebas, porque os requisitos e contrapartidas deveriam estar em lei complementar”, explicou a conselheira. (in <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/imunidade-tributaria-carf-24112020>).

Cumpramos esclarecer ainda que o art. 14 do CTN, regula os requisitos disposto no art. 150 da CF/88, que trata na verdade da imunidade de impostos, enquanto que o art. 55 da Lei 8.212/1991, regulava a isenção/imunidade de contribuições prevista no art. 195 da CF/88:

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso

IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Também não se desconhece que existem decisões judiciais que aplicam o art. 14 do CTN de forma identifica às contribuições sociais, uma vez que o dispositivo remete ao art. 9º, que trata de impostos, utilizando a técnica da analogia, permitia no CTN.

Da leitura das decisões do STF e dos dispositivos acima citados, para que as entidades possam usufruir da imunidade às contribuições para seguridade social, estabelecida no art. 195, § 7º. da Constituição Federal, basta o cumprimento do art. 14 do CTN. Essa interpretação se daria de forma analógica (artigo 108, inciso I do CTN) às contribuições sociais previdenciárias, já que está ausente norma complementar ao presente caso.

Verifica-se que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), em como seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, deve atender aos requisitos para que se possa gozar da isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, sem, contudo, a fiscalização apontar, quais deles a recorrente não teria atendido, mas que em razão de decisão proferida pelo STF determinando existiria a necessidade de lei complementar para analisar as contrapartidas exigidas para o benefício da isenção.

Assim, compreendo o seguinte: i) a recorrente não teve ciência específica de qual enquadramento legal teria descumprido, em razão de estar sendo acusada de não ter cumprido todos os requisitos do art. 55, e incisos, da lei 8.212/99, e que estaria ela de forma genérica de não ter preenchido todos os requisitos legais, e, portanto, entre em conflito com as decisões do STF, que declarou constitucional o inciso II do art. 55, da Lei 8212/91 (ainda pendente de trânsito em julgado); e ii) conforme decisão do STF, os requisitos necessários deveriam ser impostos por meio de lei complementar, fato esse que não se concretizou ao presente caso. Assim, entendo que o auto de infração teria nulidade material, e portanto, deve ser cancelado.

Por fim, lanço ainda as seguintes conclusões:

- i) A declaração de constitucionalidade do inciso II, do art. 55 pelo STF foi tão somente para manter a exigência da certificação para fins da imunidade exigida (CEBAS). Importante destacar que o processo n.º 15504.001008/2009-36 julgando conjuntamente nessa sessão indica que a contribuinte possui o atestado de registro junto ao Ministério do desenvolvimento social, Conselho Nacional de Assistência social, no que diz respeito ao período de julho de 2006 (e-fl. 125) do citado processo, e aqui estão sendo exigidas as competências de 01/01/2006 a 31/12/2008); Assim, em parte do período, ao menos em parte da autuação, a contribuinte possuía atestado para atuar como entidade beneficente junto ao Ministério competente;
- ii) A exigência dos requisitos, porém, devem ser feitas por meio de Lei Complementar, e não por Lei ordinária, e nesse sentido, a imunidade pretendida pela contribuinte, as exigências das contrapartidas devem ser feitas por meio de Lei complementar;
- iii) O STF reconheceu a validade da lei ordinária quanto ao tratamento dos requisitos formais, mas determinou que para dispor sobre as condições materiais da imunidade deve ser realizado por meio de lei complementar;
- iv) No presente caso verifica-se que não se discutiu as contrapartidas, mas todos os incisos do art. 55, da Lei 8.212/91, ou seja solicitou-se ao contribuinte exigência além da norma constitucional que proporciona a imunidade para entidades beneficentes. Logo, para o gozo e benefício da

imunidade consoante a interpretação do STF deveria ser exigido por Lei complementar;

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando a exigência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Redator Designado

Trata-se de recurso voluntário (fls. 376 e 377) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) A recorrente é entidade beneficente de assistência social e tem direito à imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da CF. Deve ser considerado que a entidade sempre possuiu a concessão do título de utilidade pública federal, preencheu os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e recolheu corretamente os valores referentes às contribuições dos empregados (conforme alegado e acatado no âmbito do AI/DEBCAD nº 37.336.764-3). Assim, devem ser cancelados os demais autos de infração.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Captura de tela do Sistema de Cobrança - Dataprev - INSS (fl. 378).

A presente questão diz respeito aos Autos de Infração – AI/DEBCAD nº 37.336.761-9, nº 37.336.762-7, nº 37.336.763-5 e nº 37.336.764-3 (fls. 4-185) que constituem créditos tributários de penalidade em decorrência de obrigação acessória e Contribuições Previdenciárias, em face de Fundação Espirita Carita (CNPJ nº 16.839.839/0001-58), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2006 a 01/2009. As autuações alcançaram os montante de R\$ 4.925,38 (quatro mil novecentos e vinte e cinco reais e trinta e oito centavos), R\$ 159.218,11 (cento e cinquenta e nove mil duzentos e dezoito reais e onze centavos), R\$ 44.987,14 (quarenta e quatro mil novecentos e oitenta e sete reais e quatorze centavos) e R\$ 1.730,49 (mil setecentos e trinta reais e quarenta e nove centavos), respectivamente. A notificação do contribuinte aconteceu em 05/08/2011 (fl. 186).

O Relatório fiscal de fls. 104-111, além de descrever em detalhes os procedimentos adotados pela fiscalização, menciona que:

- 1 - O presente relatório é parte integrante dos Autos de Infração retro mencionados e refere-se às contribuições sociais previdenciárias devidas à Seguridade Social, pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social, correspondentes à parte patronal, as destinadas ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, parte segurados e as destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus

segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

[...]

5 - Os fatos geradores das contribuições apuradas no lançamento ocorreram com o pagamento das remunerações aos segurados empregados, cujos valores lançados pela fiscalização foram apurados através da documentação apresentada pelo contribuinte e analisada no decorrer da ação fiscal:

- Folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas pelo contribuinte a todos os segurados e contribuintes individuais a seu serviço, relativas às competências em destaque.
- GFIP.
- Comprovantes de recolhimento.
- Diário.
- Razão.

[...]

6.2 - Os Autos de Infração – AI por descumprimento de obrigações principais dos quais este relatório é parte, têm por finalidade apurar e constituir os créditos relativos às contribuições sociais não recolhidas aos cofres públicos, assim distribuídas:

- AI - DEBCAD N. 37.336.762-7 - contribuição da empresa, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho destinadas à Seguridade Social;
- AI - DEBCAD N. 37.336.764-3 - contribuição dos segurados empregados descontadas e não recolhidas no prazo legal.
- AI – DEBCAD N. 37.336.763-5 - contribuições destinadas às entidades e fundos denominados terceiros, FPAS 515, Salário Educação (FNDE), INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE; incidentes sobre as verbas remuneratórias pagas aos empregados, não recolhidas.

[...]

6.4 - A seguir serão detalhados os fatos que ocasionaram o auto de infração por obrigações acessórias não cumpridas, que integram o presente processo, lançado no Debacad abaixo especificado:

- AI – DEBCAD N. 37.336.761-9 – CFL 68 por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97 combinado com o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º., do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99).

[...]

7.1 – Foram lançadas por competência as remunerações pagas aos segurados empregados conforme folha de pagamento apresentada, anexo I, II e III.

7.2 - Registre-se ainda que os valores constantes do anexo I foram cotejados com os valores escriturados no livro Diário de nº. 10, 12, 13 e 14 autenticados sob os n. 88, 101, 102 e 103 no registro 56.989, no Livro A, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

7.3 – Foi constatado que a empresa deixou de recolher, na época própria, as contribuições devidas à Seguridade Social e arrecadadas dos segurados empregados o que configura, em tese, crime contra a Seguridade Social, definido no art. 168 do Decreto – Lei n. 2.848 de 07/12/40 – Código Penal Brasileiro. O fato será objeto de comunicado à autoridade pública competente através da Representação Fiscal para Fins Penais tendo em vista a proposição de eventual ação penal pelo Ministério Público Federal.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termo de início de procedimento fiscal e demais intimação à contribuinte (fls. 117-119); ii) Anexo I - planilha referente aos valores registrados em folhas de pagamento do CNPJ nº 16.839/0001-58 (fls. 120-126); iii) Anexo II - planilha referente aos valores registrados em folhas de pagamento do CNPJ nº 16.839/0002-39 (fls. 127-147); iv) Anexo III - planilha referente aos valores registrados em folhas de pagamento do CNPJ nº 16.839/0003-10 (fls. 148-150); v) SAFIS - Comparação de multas (fls. 151-153); vi) Documentos contábeis da contribuinte, especialmente as folhas de pagamento referentes ao período fiscalizado (fls. 154-163); vii) Memorando nº 578/2009/DRF BHE/Seort (fl. 164); viii) Informação SEAORT/EQISEN/DRFBHE/RFB, de 15/12/2009 (fls. 165 e 166); ix) Atos constitutivos e alterações contratuais da contribuinte (fls. 167-184); e x) Documentos pessoais (fl. 185).

O contribuinte apresentou impugnações distintas para cada um dos autos de infração em 06/09/2011 (fls. 216-222, 244-250, 273-279 e 301-303) alegando que:

- a) Descabe a cobrança dos créditos em relação ao descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a contribuinte é entidade imune nos termos do art. 195, § 7º, da CF. Nesse sentido, as diversas exigências introduzidas pela Lei nº 9.732/98 vão de encontro ao que dispõe o art. 146 da CF, especialmente no que diz respeito à necessidade de Lei Complementar para regular os requisitos de fruição de imunidades tributárias. A citada Lei trata a imunidade como se isenção fosse, além de modificar indevidamente o conceito de entidade beneficente e instituir a figura de isenção proporcional aos serviços integralmente gratuitos - de forma a criar entidades híbridas, que simultaneamente são e não são beneficentes na área da assistência social;
- b) O regramento aplicável para a fruição da imunidade (art. 14 do CTN) exige que a entidade não tenha fins lucrativos, sem necessariamente prestar serviços exclusivamente gratuitos. A remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja proporcional aos serviços por eles executados;
- c) Quanto ao AI/DEBCAD nº 37.336.764-3, registre-se que houve equívocos no levantamento efetuado pela Auditora Fiscal, especificados às fls. 302 e 303;

As impugnações foram acompanhadas dos seguintes documentos: i) Procuração (fls. 223, 251, 280, 304); ii) Documentos pessoais (fls. 224, 225, 243, 252, 253, 271, 281, 282, 300, 305, 306, 341); iii) Atos constitutivos e alterações contratuais da contribuinte (fls. 226-239, 254-267, 283-296, 310-323); iv) Atas de reunião do conselho deliberativo da contribuinte (fls. 240-242, 268-270, 297-299, 307-309); v) Comprovantes de pagamento a funcionários (fls. 324, 329, 330, 334, 336); vi) Atestados médico e de licença maternidade (fls. 325, 331, 333, 335, 337); vii) Planilha de créditos junto ao INSS (fl. 326, 332); viii) Guias de recolhimento da Previdência Social - GPS (fls. 327, 328); ix) Extrato de contribuições de empresa e equiparados (fls. 338-340).

Foi proferido Despacho pela DRJ em Belo Horizonte/MG (fl. 344), em 06/08/2013, nos seguintes termos:

O sujeito passivo impugnou o lançamento fiscal com argumentos iguais para os Debcad 37.336761-9, 37.336762-7, 37.336763-5.

Para o Debcad 37.336.764-3, relativo a contribuições dos segurados, a entidade autuada apresentou defesa alegando matéria de fato, apontando os seguintes equívocos e juntando documentos comprobatórios:

Janeiro 2006

O lançamento fiscal não considerou crédito de R\$ 142,87 relativo a salário família pago a maior no ano de 2005, meses de outubro a dezembro, conforme documentos anexos.

Dezembro de 2006 e janeiro de 2007

Não foram considerados os pagamentos de salário maternidade conforme recibos e atestados médicos juntados à defesa.

Décimo terceiro salário/2007

Não foi considerado o pagamento de décimo terceiro salário/2007 a Rocheli Moreira Cupertino, conforme documentos anexos.

Abril, maio e setembro/2008

Não foi considerado crédito da impugnante conforme documentos anexos.

Décimo terceiro salário/2008

Não foi considerado o crédito de R\$ 461,58, relativo a pagamento em duplicidade, conforme documentos anexos.

Assim, é necessário o retorno dos autos a DRF de origem solicitando à autoridade lançadora pronunciamento acerca da matéria de fato aduzida.

[...]

Com isso, foi juntada ao processo a Informação Fiscal de fls. 351-354, que acatou os argumentos da contribuinte em relação aos equívocos da Auditora Fiscal em relação ao lançamento do AI/DEBCAD nº 37.336.764-3, nas competências de 13/2006, 01/2007, 13/2007, 04/2008, 05/2008, 09/2008 e 13/2008.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ), por meio do Acórdão nº 02-54.156, de 13 de março de 2014 (fls. 362-368), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias caracteriza infração à legislação previdenciária.

IMUNIDADE. INSTRUMENTO LEGAL HÁBIL.

O veículo normativo hábil a definir as exigências a que estão sujeitas as entidades beneficentes de assistência social, para gozarem da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, é, no período do débito, a Lei 8.212/91, em seu art. 55.

PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL DE APRESENTAÇÃO.

A defesa é o momento processual de que dispõe o autuado para apresentar documentos que possam comprovar as suas alegações, precluindo o direito de sua apresentação em outra ocasião.

NÃO DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL.

Retifica-se o débito lançado quando restar comprovado que na apuração dos valores lançados não foram deduzidos os créditos que o contribuinte tinha a seu favor em razão do pagamento de salário maternidade, salário família, recolhimento em duplicidade, etc.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial.

Voto

Das matérias devolvidas

1. O princípio da verdade material e o ônus da prova - Requisitos para a fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que “*Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo*”. (*La prueba*. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

Ao comentar o princípio, James Marins afirma que “*...no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material*” (*Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 180). Não há dúvidas de que o Fisco deverá, como leciona Cleucio Santos Nunes, “*estreitar a reconstituição da verdade (fatos) ao ponto mais próximo de sua efetiva ocorrência*”. Isso porque, parte-se da premissa de que o Fisco, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária, “*cercou-se de todos os elementos probatórios possíveis, os quais expressam a realidade dos fatos que se pode reconstituir*” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 347).

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o “*...órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo*” (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “*vão ser atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso*

mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (*O ônus da prova no processo fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que ao tratar do julgamento de primeira instância, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que “*As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias*”. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

Ao ler o disposto no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, poder-se-ia questionar se, de fato, aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio dispositivo. Se não lhe seria reservado, ao oposto, o princípio dispositivo, e, com ele, a chamada “verdade formal”. Sobre isso, aponto a boa resposta de Cleucio Santos Nunes:

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas, poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requeria as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante, não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador. (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1349-351).

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observo, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação*...” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observo que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *ônus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são

fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei quid dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletivos da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e posituação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), consequentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é invalidável. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e posituação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que precluirá temporalmente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que

mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014, p. 354).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

Note-se que as autuações em tela tiveram como fundamento a ausência de recolhimento no prazo legal das contribuições previdenciárias a cargo da contribuinte, sendo que a argumentação exposta tanto na impugnação quanto no recurso voluntário concentra-se na alegação de que detinha o benefício à imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da CF.

Com isso, o momento oportuno para a fornecimento de documentos comprobatórios do preenchimento dos requisitos para a fruição do benefício fiscal (tanto aqueles dispostos pelo art. 14 do CTN quanto os constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91) era com a apresentação da impugnação ao lançamento. Entretanto, em nenhum momento a recorrente veio a instruir o processo com esses elementos, nem mesmo com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS que alega possuir em relação ao período fiscalizado.

Considerando então que a contribuinte deixou de se desincumbir de seu ônus probatório, não é nem ao menos possível averiguar se efetivamente cumpria quaisquer dos requisitos, formais ou materiais, necessários à fruição da imunidade. Vale ainda lembrar que as alegações desprovidas de elementos concretos que as sustentem equivalem à própria ausência de alegações.

Portanto, correta a DRJ ao afirmar que:

Assim, no caso concreto a impugnante teria que comprovar na defesa, não só que é entidade beneficente de assistência social, como também que preenche os demais requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91. Entretanto, não o fez.

Por outro lado, conforme exposto anteriormente, o art. 14 do CNT, por ela invocado, é inaplicável à espécie.

A impugnante estava, portanto, obrigada ao recolhimento da contribuição sobre as remunerações pagas aos segurados a seu serviço e ao cumprimento da obrigação acessória respectiva, de informação dos seus fatos geradores em GFIP, na forma da legislação descrita nos anexos “Fundamentos Legais do Débito – FLD”.

Por essas razões, entendo que devem ser afastados os argumentos do recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Maurício Dalri Timm do Valle - Redator Designado