



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721577/2012-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.314 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE PAULO DE TARSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

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. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

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).

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo relativo à obrigação principal por decorrência.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos denominados “Terceiros” não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não estão abrangidas pelo manto da imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º., da Constituição Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, com aplicação de votações sucessivas, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se o AI DEBCAD nº 37.365.718-8, referente à contribuição patronal e ao SAT, e cancelando-se o AI DEBCAD nº 37.365.714-5, referente à multa da GFIP (CFL 68). Vencidos os conselheiro Francisco Ibiapino Luz (relator), Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Em primeira votação, as conselheiras Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquela destinadas ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração paga aos empregados e contribuintes individuais, além da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 07-37.837 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS - transcritos a seguir (processo digital, fls. 307 a 324):

DO LANÇAMENTO

Trata-se de Autos de Infração (AI), nos quais se exigem créditos referentes à contribuição previdenciária e de terceiros, bem como decorrente de descumprimento de

obrigação acessória, conforme Relatório Fiscal de fls. 33 a 41, cujo valor total consolidado em 28/02/2012 corresponde a **R\$ 1.167.896,80** (fl. 2), quais sejam:

1. AI DEBCAD n.º **37.365.718-8**, compreende as contribuições patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), no período de 01/2008 a 12/2008, cujo valor consolidado em 28/02/2012 corresponde a **R\$ 897.750,79**, conforme Discriminativo do Débito (DD) de fls. 16 a 27;
2. AI DEBCAD n.º **37.365.717-0**, compreende as contribuições para as terceiras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados no período de 01/2008 a 12/2008, cujo valor consolidado em 28/02/2012 corresponde a **R\$ 210.109,94**, conforme Discriminativo do Débito (DD) de fls. 5 a 11; e
3. AI DEBCAD n.º **37.365.714-5** (CFL 68) decorrente do descumprimento da obrigação acessória de deixar de informar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cujo valor em 28/02/2012 corresponde a **R\$ 60.036,07**, conforme fl. 3.

No procedimento fiscal foi lavrado ainda o seguinte auto de infração: AI DEBCAD 51.013.591-9 -CFL 30 - (deixar de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados), que integra os autos do Processo n.º 15504.721578/2012-41.

O lançamento fiscal foi efetuado sob os seguintes levantamentos:

CI - C2 CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

CO-CO2 COOPERATIVA

FP - FP2 FOLHA DE PAGAMENTO

Consta que os levantamentos CO e CO2 decorre de valores pagos por serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, incidentes sobre notas fiscais, no período de 01/2008 a 12/2008, conforme anexos VI e VII do Relatório Fiscal.

No tocante ao levantamentos CI, C2, FP e FP2 decorrem de pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais, **apurados com base nas folhas de pagamento**, conforme anexos I a V do Relatório Fiscal.

Esclarece que, por força da Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu novas diretrizes quanto ao valor da multa aplicável aos lançamentos das contribuições por falta de recolhimento, falta de declaração e de declaração inexata e, em observância ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN), fez o comparativo na forma da legislação anterior e a atual, aplicando ao lançamento a que melhor favoreceu o sujeito passivo, que no caso dos autos, resultou favorável a legislação pretérita para as competências 01/2008 a 11/2008.

Houve Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), pelo fato de a conduta se constituir, em tese, crime previsto no art. 337-A do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 (Código Penal Brasileiro) e art. 1.º da Lei n.º 8.137/90.

DA IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 271 a 285 e documentos anexos de fls. 286 a 293.

Aduz ter constado no Relatório Fiscal que a impugnante é associação civil sem fins lucrativos, fazendo menções às suas finalidades institucionais de seu Estatuto em manter o Hospital Paulo de Tarso, voltado ao atendimento de idosos e o Centro Clínico e

Educacional para Excepcionais, no entanto tais circunstâncias foram desconsideradas na lavratura dos autos de infração.

Cita que a autoridade fiscal foi informada, durante o procedimento fiscal, ser a entidade portadora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fato que lhe exterioriza o direito à imunidade das contribuições sociais, previstas no Art. 195, § 7º da Constituição Federal.

Fala que no período do débito possui CEBAS, deferido pela Resolução CNAS n.º 03/2009, válido para o intervalo de 17/08/2006 a 16/08/2009 e que posteriormente, por meio da Portaria n.º 18/2012, teve o certificado deferido para o período de 17/08/2009 a 16/08/2012, conforme documentos que junta.

Tem claro ser detentora de certificado de entidade beneficente durante todo o período da autuação fiscal, o que evidencia ser irregular o lançamento tributário.

Narra que não ficou demonstrado no Relatório Fiscal os motivos da lavratura dos autos de infração, não havendo quaisquer referências aos fundamentos que embasem a desconsideração da natureza de entidade beneficente, com direito à imunidade constitucional.

Diz que o lançamento fiscal está eivado de nulidade, uma vez que não observou o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina a fundamentação e indicação de provas para o lançamento fiscal; no seu caso abrangida pela exclusão da incidência das contribuições; que não consta qualquer justificativa para afastar sua condição de entidade beneficente de assistência social; cita decisão administrativa que trata do vício de nulidade formal por falta de motivação (Acórdão 12-36762/2011).

Reforça sua condição de entidade beneficente, amparada pela imunidade constitucional e, portanto, protegida da exigência da contribuição social.

Discorre sobre os princípios e objetivos fundamentais da Constituição Federal e sobre as atividades que as entidades beneficentes atuam em cooperação com o Poder Público; que em decorrência das atividades, são imunes, de modo a preservar e desenvolver a benevolência.

Fala sobre as distinções entre imunidade isenção, citando que a norma constitucional a respeito das contribuições sociais é em verdade imunidade, colacionando julgado do Supremo Tribunal Federal (RMS 22.192-DF) e doutrina.

Aduz que não houve a instauração de procedimento administrativo específico para suspender o direito à imunidade, nem tampouco iniciado processo tendente à emissão de Ato Cancelatório de Isenção, quando a entidade poderia se manifestar antes da matéria ser decidida.

Fala que o lançamento fiscal contra entidade abrangida pela imunidade constitucional não se coaduna com o Estado Democrático de Direito; que as decisões que afetem direito de particulares necessitam de prévio processo administrativo, com observância do contraditório e ampla defesa; que a suspensão da imunidade exige procedimento análogo ao previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430/96.

Que no seu caso, nem ao menos chegou a ser emitida proposta de Cancelamento de Isenção e nem decisão de autoridade competente sobre o assunto.

Que foram emitidos de forma direta os autos de infração, sem o regular processo administrativo, fatos estes que comprometem a validade do crédito tributário, tornando-os viciados de nulidade insanável, citando decisão judicial (Apelação MS 3649-MG - TRF1) e Acórdão n.º 2402-00.979 (Conselho Contribuintes - Ministério da Fazenda).

Discorre sobre a natureza declaratória do ato de concessão do CEBAS, que possui efeitos retroativos, citando decisão do Superior Tribunal de Justiça e doutrina; que a simples ausência momentânea de certificado apontada, não serve de motivo para as autuações, mesmo porque desacompanhadas da prova efetiva da inobservância de algum dos critérios materiais para fruição da imunidade; que a entidade atende os

requisitos do art. 14 do CTN, dedica 60% de seus atendimentos ao SUS, não remunera dirigentes, investe seus recursos nos objetivos institucionais.

No que se refere a autuação pela descumprimento da obrigação acessória em GFIP e folha de pagamento, diz que declarou de forma correta em GFIP o código FPAS 639, por ser entidade beneficente de assistência social, fato que a dispensaria do recolhimento das contribuições sociais patronal e de terceiros.

Reforça que não existiu fato gerador e nem foi observado regular procedimento administrativo para a suspensão do seu direito à imunidade e, portanto, impossível se falar em descumprimento de obrigação acessória; que somente com a suspensão da imunidade, a partir da decisão, é que se poderia exigir as informações novas em GFIP.

Por fim requereu a suspensão da exigibilidade do crédito, conforme art. 151, III, do CTN, a reunião de processos para julgamento conjunto; a improcedência da exigência fiscal, seja pelo vício de nulidade, seja pela inexistência de fato gerador, seja pela ausência de regular procedimento administrativo de suspensão do direito à isenção/imunidade ou pela natureza declaratória do CEBAS.

(Destques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 307 a 324):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. REQUISITOS.

O benefício da isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195 da Constituição Federal, pressupõe o preenchimento dos requisitos objetivos estabelecidos na legislação específica (Lei n.º Lei 8.212/91 e posteriores).

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO.

A isenção das contribuições sociais, na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 pressupõe ato administrativo declaratório do direito à isenção, que se processa mediante requerimento administrativo.

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 446/2008.

Na vigência da Medida Provisória n.º 446/2008 o cumprimento da obrigação acessória tributária é condição necessária para a fruição do benefício isentivo da contribuição social.

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO ACESSÓRIA TRIBUTÁRIA. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 446/2008.

Para fruição do benefício da isenção, na vigência da Medida Provisória n.º 446/2008, a entidade deve cumprir fielmente as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CONTRATAÇÃO DE COOPERADOS. ART. 22, INCISO IV, LEI N.º 8.212/91. IMPROCEDÊNCIA.

Por força da vinculação da RFB à decisão do STF no RE 595.838/SP, que declarou a inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, tem-se por improcedente o lançamento fiscal na espécie.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA.

Constitui infração apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com informação incorreta, decorrente indevido uso de código FPAS de entidade isenta.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPUGNAÇÃO.

Impugnado o lançamento tributário, nos termos e requisitos estabelecidos pelas leis do processo tributário administrativo, o crédito permanece com sua exigibilidade suspensa enquanto não esgotadas as vias recursais

Impugnação procedente em parte

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual nada acrescenta de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 334 a 349).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 7/1/2016 (processo digital, fl. 331), e a peça recursal foi interposta em 5/2/2016 (processo digital, fl. 334), 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.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque ela teria direito ao reportado benefício fiscal. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos ao período sob procedimento fiscal. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 33 a 41).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 30 e 33 a 41).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

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 sobre 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 do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

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 dispendo 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 citada 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.

A Suprema Corte, contrariamente à pretensão da União, deu provimento ao RE n.º 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) n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 apenas o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi expressamente reconhecido formalmente inconstitucional; ao que arece, 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**. Ademais, pelo fato da certificação de trânsito em julgado da manifestada decisão ainda aguardar julgamento dos embargos de declaração contra ela opostos, entendo que todos os preceitos do reportado art. 55 da Lei nº

8.212, de 1991, gozam da presunção de constitucionalidade, eis que ainda não definitivamente julgados. Por conseguinte, em atendimento ao disposto no Enunciado n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 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 n.º 152, de 2016)

(Grifei)

Ante o exposto, manifestada pretensão recursal não pode prosperar.

Concessão e cancelamento da imunidade

Igualmente relevante, diferentemente do rito estabelecido no parágrafo subsequente, enquanto vigente o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, aí se incluindo o efeito repristinatório tácito, suposto cancelamento do mencionado benefício se daria por meio de prévio procedimento, próprio e autônomo daquele dele decorrente, observado o contraditório e a ampla defesa. É o que se abstrai da leitura do seu § 4º, que está regulamentado no art. 206, § 8º, do Decreto n.º 3.048, de 1999. Confira-se:

Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55:

[...]

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. ~~(Incluído pela Lei n.º 9.732, de 1998). (Vide ADIN n.º 2028-5)~~ (Revogado pela Lei n.º 12.101, de 2009)

Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 206:

[...]

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

I - se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II - a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III - apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e

IV - cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social. (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

Contudo, contrariamente ao acima visto, enquanto vigente a MP nº 446 de 7/11/2008 (entre 10/11/2008 e 11/2/2009), o cancelamento do referido benefício fiscal segue o balizamento visto nos seus arts. 30 e 31, os quais dispensam o reportado procedimento próprio e autônomo apontado no transcrito § 8º do art. 206 do Decreto nº 3.048, de 1999. Confira-se:

Art. 30. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da sua certificação pela autoridade competente, desde que atendidas as disposições da Seção I deste Capítulo.

Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não-atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º O lançamento terá como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Nesse mesmo sentido, manifestado rito procedimental não se alterou com a vigência da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, cujos arts. 31 e 32 também dispensam a exigência do prévio procedimento cancelatório, *verbis*:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo. (Vide ADIN 4480)

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. (Vide ADIN 4480)

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

A propósito, tanto o Decreto nº 7.237, de 20/7/2010, como o Decreto nº 8.242, de 23/5/2014 - o primeiro revogando o art. 206 do Decreto nº 3.048, de 1999; o segundo, revogador

do primeiro – ao regulamentarem dita matéria, basicamente reproduzem o texto dos citados arts. 30 e 31 da MP n.º 446, de 2008, assim como 31 e 32 da Lei n.º 12.101, de 2009. Confira-se:

Decreto n.º 7.237, de 2010:

Art. 41. O direito à isenção das contribuições sociais somente poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação no Diário Oficial da União, se atendidos cumulativamente os requisitos previstos na Lei n.º 12.101, de 2009, e neste Decreto.

Art. 42. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 40, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, devendo relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção, e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contados de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Decreto n.º 8.242, de 2014:

Art. 47. O direito à isenção das contribuições sociais somente poderá ser exercido pela entidade a partir da data da publicação da concessão de sua certificação no Diário Oficial da União, desde que atendidos cumulativamente os requisitos previstos na Lei n.º 12.101, de 2009, e neste Decreto.

Art. 48. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 46, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, com o relato dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contado de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto n.º 70.235, de 1972.

Em síntese, durante a vigência da MP n.º 446, de 2008, e da Lei n.º 12.101, 2009, o procedimento de concessão e interrupção da imunidade ora debatida segue as regras legais, abaixo dispostas, as quais, como se viu, dispensam a exigência de prévia decisão administrativa cancelando o benefício:

1. de 10/11/2008 a 11/2/2009, aplicável os arts. 30 e 31 da MP n.º 446 de 7/11/2008;

2. a partir de 30/11/2009, aplicável os arts. 31 e 32 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009.

Assim entendido, vale registrar que, exceto quanto à retroatividade prevista para aos casos especificamente pontuados no art. 106 do CTN, a aplicação da legislação tributária no tempo rege-se pelas disposições vistas no art. 144 do mesmo Código, que traz tratamento diferenciado entre as regras procedimentais e aquelas de natureza material, *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.

§ 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.

[...]

Percebe-se que o *caput* dita a regra geral de que o lançamento rege-se pela lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, mas seu § 1º excepciona a **legislação** de cunho procedimental, que terá aplicação imediata, ainda que vigente posteriormente, desde que amplie os poderes de investigação ou as garantias do crédito tributário. Este é também o entendimento exarado tanto pelo STF como pelo STJ por ocasião dos julgamentos do RE nº 601.314/SP e REsp nº 1.134.665/SP respectivamente, de cujas ementas transcrevemos os seguintes excertos:

1. RE nº 601.314/SP (Tema 225 da repercussão geral), de relatoria do ministro Edson Fachin, que transitou em julgado no dia 11/10/2016:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. artigo 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

[...]

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

2. REsp nº 1.134.665/SP (Tema 275 dos recursos repetitivos), de relatoria do ministro Luiz Fux, que transitou em julgado no dia 11/10/2016:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

[...]

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato imponível, 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.

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos impositivos a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

[...]

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

Como se vê no relatório e excertos do recurso interposto abaixo transcritos, a Recorrente afirma que dito lançamento somente poderia ter sido efetivado após concluído o processo administrativo no qual se discutisse o cancelamento da imunidade contestada (processo digital, fls. 311 e 344):

Aduz que não houve a instauração de procedimento administrativo específico para suspender o direito à imunidade, nem tampouco iniciado processo tendente à emissão de Ato Cancelatório de Isenção, quando a entidade poderia se manifestar antes da matéria ser decidida.

[...]

Uma vez que se trata de imunidade, que obsta a possibilidade do Poder Público instituir e cobrar tributos, seria ela a mais frágil das garantias caso fosse cabível sua desconsideração de imediato toda vez que o fisco entendesse por assim proceder, dissociado da instauração de prévio processo administrativo apto a possibilitar o adequado exercício do direito de defesa.

Entretanto, tratando-se de fatos geradores correspondentes às competências 1/2008 a 12/2008, realmente, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, estava vigente até a competência 10/2008, sendo aquelas remanescentes (11 e 12/2008) disciplinadas pelo art. 28 da MP nº 446, de 2008. Logo os aspectos materiais do lançamento (fato gerador, base de cálculo e alíquotas) foram por eles corretamente balizados. Contudo, referido procedimento fiscal transcorreu entre 13/1/2012, data da ciência do Termo de Início de Fiscalização, e 7/3/2012, dia da ciência do lançamento, época de plena vigência da Lei nº 12.101, de 2009, cujo art. 32, caput e § 2º, dispensava a prévia decisão administrativa acerca do direito ao reportado benefício (processo digital, fls. 3, 4, 15, 43 e 44). Dada a relevância, replico reportado comando legal:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. (Vide ADIN 4480)

[...]

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente

Nestes termos, a fiscalização agiu corretamente ao aplicar a nova legislação, que ampliou os poderes de investigação com a instituição de critério diverso de apuração do crédito tributário, exatamente como prevê o transcrito § 1º do art. 144 do CTN. Outrossim, dito regramento procedimental em nada afetou os aspectos materiais da atuação, que continuaram

exatamente os mesmos estabelecidos pelo citado art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, o que vai ao encontro da regra geral acerca da legislação aplicável ao lançamento (*caput* do art. 144 do CTN).

Ademais, o direito de defesa da Recorrente em nada foi afetado, eis que, tanto na vigência do § 4º do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, exigindo processo autônomo para cassação do referido benefício, como na legislação superveniente, que o dispensou e adotou o rito do Decreto n.º 70.235, de 1992, é assegurado o direito do contribuinte apresentar sua ampla defesa. Logo, provado o cumprimento das exigências legais que lhe assegura o direito à pretendida imunidade, há de ser reconhecida a procedência da impugnação ou, se for o caso, o provimento do recurso interposto.

Assim entendido, não procede manifestada alegação recursal.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Da alegação de nulidade

[...]

No período objeto do lançamento fiscal, no intervalo de 01/01/2008 a 09/11/2008 a entidade para usufruir o benefício isentivo deveria dispor do Ato Declaratório de conhecimento da Isenção, anteriormente expedido pelo Instituto Nacional do Seguro Social e posteriormente pela Receita Federal do Brasil, conforme art. 55 da Lei n.º 8.212/91 e arts 206 a 208 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

No período objeto do lançamento fiscal, no intervalo de 10/11/2008 a 31/12/2008, por força da edição da Medida Provisória n.º 446/2008, a entidade estaria dispensada do reconhecimento prévio administrativo de isenção, no entanto, deveria preencher os requisitos dispostos nesta norma, dentre os quais o CEBAS e o cumprimento das obrigações acessórias tributárias.

Vê-se que a impugnante foca sua defesa no direito à imunidade/isenção, apta a afastar o fato gerador e a conseqüente exigência fiscal, no entanto não apresentou o Ato Declaratório de Isenção para fazer prova de suas alegações, aptas a afastar a exigência

fiscal, pelo que considero válido o lançamento do crédito tributário, uma vez não comprovada ser a entidade isenta.

Reforço que não é de desconhecimento da entidade tal situação, tanto que já sofreu outras ações fiscais, cujo lançamento fiscal não considerou como sendo entidade isenta (Processos n.ºs 15504.018722/2009-53, 15504.018723/2009-16, 15504.018725/2009-05) já julgados.

A própria entidade reconhece que informou em GFIP o código FPAS 639, de entidade isenta, no entanto não fez a prova de tal situação - o Ato Declaratório de Concessão de Isenção, apta a afastar o lançamento fiscal, cujo ônus lhe compete, conforme previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Em consulta ao Sistema Informatizado (Cadastro da RFB) não consta ser a entidade possuidora do Ato Declaratório de Reconhecimento de Isenção, portanto, não procede o fato de ter informado o FPAS 639 como entidade isenta, não havendo reparo a ser feito no lançamento fiscal.

No tocante ao período que vai de 10/11/2008 a 31/12/2008, na vigência da Medida Provisória n.º 446/2008, não obstante a desnecessidade do requerimento administrativo, a entidade para usufruir da isenção, a par de possuir o certificado, deveria atender outros requisitos, como disse, manter-se em regular cumprimento das obrigações acessórias tributárias. No caso presente, não se pode deferir o benefício isentivo neste período, posto que a entidade não atendeu fielmente os postulados do cumprimento das obrigações acessórias, quando não informou todos os segurados em GFIP e também não preparou folha de pagamento de todos os segurados, fato que foi objeto das respectivas autuações, que serão tratados quando de suas apreciações.

[...]

Do reconhecimento de isenção das Contribuições Sociais

[...]

De se ver que, para se isentar do recolhimento das contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91, a entidade, além de preencher cumulativamente todos os requisitos previstos no art. 55, deveria requerer ao INSS, posteriormente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, o reconhecimento da isenção.

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, regulamentou a formalização do pedido nos seguintes termos:

Art. 208. A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário próprio, juntando os seguintes documentos:

I - decretos declaratórios de entidade de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pelo Decreto n.º 4.032, de 26/11/2001)

III - estatuto da entidade com a respectiva certidão de registro em cartório ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas;

IV - ata de eleição ou nomeação da diretoria em exercício, registrada em cartório ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas;

V - comprovante de entrega da declaração de imunidade do imposto de renda de pessoa jurídica, fornecido pelo setor competente do Ministério da Fazenda; VI - relação nominal de todas as suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil, identificados pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica ou matrícula no Cadastro Específico do

Instituto Nacional do Seguro Social; e VII - resumo de informações de assistência social, em formulário próprio.

§ 1º O Instituto Nacional do Seguro Social decidirá sobre o pedido no prazo de trinta dias contados da data do protocolo.

§ 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo.

A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13/11/2009 esclarece os requisitos que deveriam ser cumpridos para o gozo do benefício, conforme a legislação de vigência:

Art. 232. A Ebas certificada até 29 de novembro de 2009 fará jus à isenção, até a validade do respectivo certificado: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

I - desde o deferimento do pedido de isenção apresentado na forma do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, se cumpriu, sucessivamente, durante os períodos das respectivas vigências, os requisitos: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

a) do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, até 9 de novembro de 2008, data anterior à da publicação da Medida Provisória n.º 446, de 7 de novembro de 2008; (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

b) do art. 28 da Medida Provisória n.º 446, de 2008, no período de 10 de novembro de 2008 até 11 de fevereiro de 2009, data da publicação da rejeição da Medida Provisória; (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

c) do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, a partir de 12 de fevereiro de 2009 até 29 de novembro de 2009, data da publicação da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

d) do art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009, a partir da vigência desta; (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

II - desde a certificação originária deferida pela Medida Provisória n.º 446, de 2008, se cumpriu, sucessivamente, durante os períodos das respectivas vigências, os requisitos da legislação referida nas alíneas "b", "c" e "d" do inciso I; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

III - desde o início da concessão da isenção sustentada no certificado cuja renovação ou prorrogação foi concedida pela Medida Provisória n.º 446, de 2008, e desde que tenha cumprido os requisitos da legislação referida nas alíneas do inciso I. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

Art. 233. A partir de 30 de novembro de 2009, deixam de ser emitidos ato declaratório e ato cancelatório de isenção. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.071, de 15 de setembro de 2010)

[...]

No caso do sujeito passivo em debate, não apresentou o Ato declaratório de Isenção, que validaria o código FPAS 639 informado em GFIP, portanto, no período da vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 não preencheu o requisito objetivo do reconhecimento administrativo da isenção, pelo que não procede a alegação de que teria direito ao benefício.

Não socorre à impugnante a alegação de ser possuidora de certificado de entidade beneficente para o período de vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, uma vez que o

CEBAS é apenas um dos requisitos cumulativos para o reconhecimento da isenção, consoante dispositivos legais dantes arrolados.

Era também a previsão da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, que estava em vigor no período 01/2008 a 12/2008, que aqui reproduzo:

Instrução Normativa SRP n.º 03/2005 (revogada pela IN RFB n.º 971, de 13/11/2009):

Art. 299. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a pessoa jurídica de direito privado constituída como Entidade Beneficente de Assistência Social - EBAS que, cumulativamente comprove:

[...]

VII - estar em situação regular em relação às contribuições sociais.

Art. 300. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata o art. 299 deverá ser requerida à SRP.

[...].

Art. 301. A EBAS deverá requerer o reconhecimento da isenção em qualquer UARP da DRP circunscricionante de seu estabelecimento centralizador, mediante protocolização do formulário Requerimento de Reconhecimento de Isenção de Contribuições Sociais, em duas vias, conforme modelo constante do Anexo XV, ao qual juntará os seguintes documentos:

[...]

Tem-se, pois, que não poderia o sujeito passivo, sem possuir o Ato Declaratório de Isenção na esfera administrativa, auto-enquadrar-se como entidade isenta, informando o código FPAS 639 e, com isso, eximir-se do recolhimento da contribuição social patronal, como fez.

Na vigência da Medida Provisória n.º 446/2008 e da Lei n.º 12.101/2009, para usufruir do benefício a entidade deveria cumprir os seus requisitos, dentre os quais o cumprimento das obrigações acessórias da legislação tributária (arts. 28, inciso XI, da MP 446/2008, e 29, incisos IV e VII, da Lei 12.101/2009), cujo descumprimento ensejaria a lavratura de auto de infração (art. 30 da MP n.º 446/2008, art. 32, da Lei 12.101/2009, art. 42 do Decreto n.º 7.237, de 29/07/2010, atualmente art. 46 do Decreto n.º 8.242/2014) e, no período ficaria a entidade sem direito à isenção. No caso dos autos, neste período específico, não se pode reconhecer, em sede de julgamento, o direito à isenção, uma vez presente a causa impeditiva - o descumprimento da obrigação acessória tributária.

Vejamos o que estabelecia a Medida Provisória n.º 446/2008:

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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

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

[...].

De se ver que em matéria de isenção, a interpretação deve ser restritiva e, havendo norma expressa a respeito de requisitos para o exercício do direito, não cabe ao servidor conferir tratamento diverso para deferi-lo. É o comando da legislação:

Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em que pese toda a retórica da impugnante em pretender demonstrar que se trata de imunidade e não de isenção, o fato é que não cabe ao julgador dar tratamento diverso do de isenção, cujos requisitos estão previstos na legislação infraconstitucional (Lei n.º 8.212/91, posteriormente Lei n.º 12.101/2009), por força do mandamento constitucional (art. 195, § 7º).

No que concerne a pretensão da impugnante de se adotar o rito previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430/96, tem-se que este comando normativo trata de outra espécie tributária (impostos). No caso presente diz respeito a contribuição social, com regramento específico, dantes citado, não havendo que se acolher tal pedido.

Da revisão de ofício do lançamento da obrigação principal

A autoridade fiscal constatou que houve prestação de serviços por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, cuja legislação previa a contribuição social previdenciária no percentual de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal.

Para tanto efetuou o lançamento fiscal denominado CO-CO2 COOPERATIVA, nas competências 01/2008 a 12/2008 - Auto de Infração n.º 37.365.718-8.

[...]

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário RE n.º 595.838/SP, submetido ao rito do art. 543-B do CPC (repercussão geral), declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, incluído pela Lei n.º 9.876/99.

A Receita Federal do Brasil já se encontra vinculada à referida decisão, conforme previsto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014, tendo incluído a matéria na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer, conforme Nota/PGFN/CASTF n.º 174, de 2015.

[...]

Desta feita, devem ser julgados improcedentes os lançamentos fiscais nos levantamentos denominados CO e CO2, nos seguintes valores originais e competências:

AI 37.365.718-8		
<i>Competência</i>	<i>Valor original</i>	<i>Levantamento</i>
01/2008	5.803,71	CO
02/2008	5.878,56	CO
03/2008	4.882,68	CO
04/2008	3.216,27	CO
05/2008	3.567,84	CO
06/2008	3.639,00	CO
07/2008	3.878,52	CO
08/2008	3.891,15	CO
09/2008	3.939,45	CO
10/2008	4.358,70	CO
11/2008	3.975,00	CO
12/2008	3.774,00	CO2
Valor Total	50.804,88	

No tocante o lançamento fiscal da contribuição para as terceiras entidades, consubstanciada pelo Auto de Infração AI DEBCAD n.º 37.365.717-0, como a impugnante não faz jus à isenção, tem-se por hígida a exigência fiscal, pelos mesmos fundamentos dantes dispostos.

Do Auto de Infração AI n.º 37. 365.714-5 - CFL 68 – Obrigação acessória GFIP

A autoridade efetuou a lavratura fiscal pelo descumprimento da obrigação acessória de informar todos os fatos geradores em GFIP, tendo elaborado planilha com os valores da multa, bem como o comparativo para aplicação da legislação que melhor favoreceu ao sujeito passivo, fato que resultou na aplicação da multa de mora de 24% e a multa acessória CFL 68 nas competências 01/2008 a 11/2008, em relação as contribuições previdenciárias patronais, cujo valor da multa acessória importou no valor de R\$ 60.036,07.

De sua parte a impugnante entende que agiu corretamente ao informar o código FPAS 639 em GFIP, não havendo, portanto, descumprimento da obrigação acessória.

Entendo que não procedem as suas alegações. De se ver.

Como já manifestado neste voto, a entidade somente poderia informar em GFIP o código FPAS 639 se estivesse em gozo de isenção. No seu caso, a observância do requisito do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que no seu período de vigência determinada que o seu exercício decorreria do reconhecimento administrativo da isenção, fato este não comprovado. No período da MP 446/2008 a observância da legislação tributária acessória, não cumprida.

Nestes termos, ao informar o código FPAS 639, incorreu no descumprimento da obrigação acessória de informar todos os fatos geradores em GFIP, inclusive ter omitido pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais, conforme anexos de fls. 111, 112 e 207 a 209, integrantes do Relatório Fiscal.

Por conveniência se reproduz a legislação de regência.

Lei nº 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: [...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97).

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 Segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

[...]

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999:

*Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do **caput** do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Pelo que se observa da legislação, o valor da multa pelo descumprimento da obrigação acessória GFIP CFL 68, é de 100% (cem por cento) da contribuição devida, respeitado o limite máximo em função do número de segurados da empresa.

No caso dos autos, a multa seria equivalente ao total da contribuição que seria devida, respeitado o limite legal.

Ocorre que a autoridade fiscal ao apurar o valor da multa, não observou o total da contribuição devida verificada no lançamento fiscal, conforme se constata às fls. 207 a 209.

Nestes termos, o valor da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, considerando-se o afastamento do lançamento fiscal da obrigação principal decorrente de serviços prestados por cooperados, passa a ser o seguinte:

Compet	contribuição devida	multa 24%	CFL 68	24% + CFL 68	multa 75%	multa benéfica	segurados	AI CFL 68	Diferença a lançar complementar
jan/08	36.686,97	8.804,87	*16.170,98	24.975,85	27.515,23	anterior	300	6.777,25	9.393,73
fev/08	36.179,68	8.683,12	*16.170,98	24.854,10	27.134,76	anterior	300	6.922,84	9.248,14
mar/08	36.937,83	8.865,08	*16.170,98	25.036,06	27.703,37	anterior	300	5.999,19	10.171,79
abr/08	38.659,74	9.278,34	*16.170,98	25.449,32	28.994,81	anterior	300	6.613,17	9.557,81
mai/08	38.292,84	9.190,28	*16.170,98	25.361,26	28.719,63	anterior	300	4.490,00	11.680,98
jun/08	37.946,85	9.107,24	*16.170,98	25.278,22	28.460,14	anterior	300	4.561,36	11.609,62
jul/08	39.389,72	9.453,53	*16.170,98	25.624,51	29.542,29	anterior	300	4.818,52	11.352,46
ago/08	37.619,47	9.028,67	*16.170,98	25.199,65	28.214,60	anterior	300	4.813,51	11.357,47
set/08	37.932,03	9.103,69	*16.170,98	25.274,67	28.449,02	anterior	300	4.861,81	11.309,17
out/08	38.424,25	9.221,82	*16.170,98	25.392,80	28.818,19	anterior	300	5.281,06	10.889,92
nov/08	37.561,88	9.014,85	*16.170,98	25.185,83	28.171,41	anterior	300	4.897,36	11.273,62
			177.880,78					60.036,07	R\$ 117.844,71
*Limite Máximo Legal = R\$ 16.170,98 em função número segurados (Portaria MPS/RFB nº 02, de 06/01/2012 – Publicada DOU de 09/01/2012)									

(Destques no original)

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

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem – Redator Designado.

Apesar das bem fundamentadas considerações do I. Relator, dele ousou divergir.

Conforme relatado, o crédito tributário é decorrente das contribuições sociais previdenciárias da parte patronal e destinadas ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos, incidente sobre a remuneração paga aos empregados e contribuintes individuais, além da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em razão de a contribuinte, que se declara entidade beneficente na GFIP, não haver apresentado o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária, nem constar pedido de isenção previdenciária perante a Receita Federal do Brasil.

Como se vê, e em resumo, a autuação está embasada na falta de apresentação do requerimento de isenção ao INSS de que trata o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, tendo a decisão recorrida referendado que a entidade beneficente de assistência social deve atender às exigências previstas no art. 55 da Lei 8.212/91, seus incisos e parágrafos, vigentes à época do lançamento.

Decido.

Acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, parto do voto do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão 2201-007.842, de 1º de dezembro de 2020:

1. Das Limitações ao Poder de Tributar e da Imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal

De início, registre-se que não há na Constituição brasileira de 1998 menção expressa à existência aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que no atual discurso tributário-constitucional a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” começa a dar lugar à expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, revelando, assim, uma mudança de perspectiva em que as normas constantes do artigo 150 da Constituição passam a ser vistas não mais do ponto de vista do Estado, como limites ao exercício de sua competência, mas, sim, a partir da perspectiva do contribuinte, enquanto direitos e garantias subjetivos.

As limitações ao poder de tributar devem ser consideradas como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes porque decorrem, em geral, dos direitos fundamentais à igualdade e à segurança jurídica e, em especial, dos direitos e garantias fundamentais à propriedade e à liberdade, os quais, aliás, alicerçam e acabam conferindo identidade a Constituição Federal.

E, aí, por força da cláusula de abertura constante do artigo 5º, § 2º da Constituição, a qual representa uma cláusula que consagra a abertura material do sistema constitucional de direitos fundamentais – decerto que o rol contido no artigo 5º da Constituição não

traz uma enumeração taxativa –, pode-se dizer que no campo do direito tributário as limitações constitucionais ao poder de tributar acabam conferindo densidade normativa e garantindo os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, os quais, a rigor, conformam a própria forma de existir do poder de tributar. É nesses termos que se posiciona Dalton Luiz Dallazem:

“E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no ‘tipo’ direitos fundamentais? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...).”

Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués dispõem que as limitações constitucionais ao poder de tributar também devem ser consideradas como direitos fundamentais porque explicitam uma gama de princípios que estão vinculados à segurança jurídica, que, aliás, é a vigia-mestra do Estado Democrático de Direito:

“É por tal fato que uma das seções do capítulo se denomina ‘Das Limitações ao Poder de tributar’, e explicita uma gama de princípios constitucionais específicos para o Direito Tributário, como direitos fundamentais dos contribuintes. Dentre esta gama de princípios aplicados ao Direito Tributário podemos encontrar todo o rol de direitos fundamentais vinculados à segurança jurídica das pessoas físicas e jurídicas individualmente consideradas (...).”

A inserção dos princípios constitucionais tributários constantes do artigo 150 da Constituição Federal no rol dos direitos e garantias fundamentais já foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939/DF, haja vista que, na oportunidade, ao abordar ofensa perpetrada por emenda constitucional ao princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, “b”), concluiu-se que as “limitações ao poder de tributar” constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, aptas a atrair a incidência do artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal.

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo,

“O art. 60, §4, da Constituição Federal de 1998, veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Entre os direitos e garantias subsumidos ao aludido dispositivo estão, sem dúvida, os enunciados identificados como limites constitucionais que, tutelando os contribuintes, impõem um obstáculo ao exercício da competência tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Esses enunciados constitucionais foram alçados pelo legislador constituinte originário à condição de cláusula pétreia porque sua finalidade revela uma das essências do Texto Constitucional e deve servir de critério às incursões interpretativas sobre elas realizadas

(...).”

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário n.º 573.675/SC com repercussão geral reconhecida e, na oportunidade, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, afirmou que “(...) algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco”.

Nesse contexto, observe-se que muito embora as limitações ao poder de tributar enquanto direitos e garantias fundamentais dos contribuintes estejam fortemente consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários encampados no artigo 150 da Constituição Federal, decerto que o sistema dos direitos fundamentais dos contribuintes não se encontra reunido, por assim dizer, em um amplo catálogo como uma espécie de sistema próprio e fechado em si mesmo, de sorte que é possível verificar outros direitos fundamentais dos contribuintes dispersos ao longo da Constituição, os quais são denominados de direitos fundamentais formalmente constitucionais ou direitos fundamentais dispersos.

É nesse contexto que se insere a norma jurídica do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Constituição Federal de 1988

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Ainda que o constituinte tenha disposto “são isentas”, decerto que a norma constante do artigo 150, § 7º da Constituição Federal deve ser considerada, na verdade, como espécie de imunidade tributária por se tratar de norma constitucional que acaba proibindo o exercício da tributação para o custeio da seguridade social das entidades beneficentes, conforme restou reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF. Aliás, é nesse sentido que também se manifesta Sacha Calmon Navarro Côelho:

“O art. 195, § 7º, da Superlei, numa péssima redação dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com habitat constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional.”

Paulo de Barros Carvalho também dispõe nesses termos:

“Vejam, nesse sentido, o que preceitua o art. 195, § 7.º, da Constituição Federal: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Com a ressalva do tropeço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresse para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo. Ora, ainda que para nós contribuição social tenha a natureza jurídica de imposto ou de taxa, sabemos que a orientação predominante é outra, discernindo essa figura, nitidamente, dos impostos.” (grifei).

De todo modo, o que deve restar claro, por agora, é que a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal a qual, aliás, afasta a tributação das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, deve ser considerada, em conjunto com os princípios constantes do artigo 150 da Constituição, como limitações ao poder de tributar e, por conseguinte, como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

E, aí, tratando-se de limitação ao poder de tributar, decerto que os requisitos para a fruição da imunidade tal qual prevista no artigo 195, 7º da Constituição Federal encontram-se materialmente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional justamente por conta do mandamento constitucional contido no artigo 146, inciso II da Constituição, o qual, a propósito, dispõe, claramente, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2. Da inteligência do artigo 146, II da Constituição Federal e da aplicação do artigo 14 do CTN

A Constituição Federal elenca as matérias cuja disciplina será reservada, em caráter complementar, através de veículo legislativo próprio, que exige quórum qualificado, sendo que há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que apenas será exigível Lei Complementar nas hipóteses em que a própria Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, a lei aí compreenderá tanto a lei ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a própria Lei Complementar. Em outras palavras, a necessidade de edição de Lei Complementar não é presumida e, portanto, somente será exigível nos casos expressamente previstos na Constituição.

Além de exigir Lei Complementar para dispor sobre os conflitos de competências em matéria tributária, sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais em matéria de legislação tributária nos termos do artigo 146, incisos I, II e III, a Constituição também exige Lei Complementar para (i) prevenir desequilíbrios de acordo com o artigo 146-A, (ii) para instituição de empréstimos compulsórios, conforme dispõe o artigo 148, (iii) no que diz com o exercício do poder tributário residual da União quanto a instituição de impostos e contribuições para a seguridade social à luz dos artigos 154, inciso I, e 195, § 4º, (iv) para instituição do imposto sobre grandes fortunas, vide artigo 153, inciso VII, (v) para regular a competência quanto à instituição do imposto causa mortis e doação em certos casos nos moldes do artigo 155, § 1º, inciso III, bem como (vi) para os fins previstos nos artigos 155, § 2º, inciso XII, 156, inciso III, e 156, § 3º.

Observe-se, por oportuno, o que dispõe o artigo 146 da Constituição Federal:

“Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (grifei).

A partir do uso da interpretação sistemática, afirma-se que a Lei Complementar é o veículo adequado para regular as imunidades tributárias e, em especial, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, porquanto se é certo que o próprio artigo 146, inciso II determina expressamente que cabe à Lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, também é certo que as imunidades pertencem ao gênero de tais limitações, de modo que a conclusão não pode ser outra senão de que as imunidades apenas podem ser reguladas por Lei Complementar.

Com efeito, pouco importa se a imunidade é de impostos ou de contribuições. Por se tratar de uma limitação ao poder de tributar, a regulamentação somente pode ser efetivada mediante Lei Complementar. A análise aí é um tanto lógica: se toda limitação ao poder de tributar é regulada por lei complementar; se a imunidade é limitação ao poder de tributar; logo, a imunidade é (e deve ser) regulada tão-somente por Lei Complementar.

E nem se diga que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal constitui exceção ao artigo 146, inciso II da Carta por referir-se à “lei” e não à “lei complementar”. Tal argumento não resiste à simples constatação de que a alínea “c” do inciso VI do artigo 150, ao prescrever sobre a imunidade dos impostos, refere-se, também, exclusivamente à “lei”, e não à “lei complementar”, sendo que, ainda assim, não se cogita da ideia de que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” possa representar uma exceção à regra prescrita no artigo 146, inciso II da Constituição. Por coerência, se se afirma que a imunidade do artigo 195, § 7º constitui uma exceção ao artigo 146, inciso II, deve-se consignar, em mesmo tom, e seguindo-se as regras da lógica – eis aí o princípio da identidade –, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” representaria, também, uma exceção ao artigo 146, inciso II da Constituição.

E, aí, tanto o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição quanto o próprio artigo 195, § 7º empregam a expressão “lei” sem o predicativo “complementar”, restando-se concluir, pois, que a lei exigida ali é a mesma lei exigida aqui, sendo que, como os dois dispositivos constitucionais tratam de imunidades, a lei que estabelece os requisitos para o gozo da imunidade dos impostos deve ser da mesma espécie da lei que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade das contribuições sociais. É bem verdade que

“(…) o constituinte qualificou a lei exigida como complementar em alguns lugares e como ordinária em outros, pecando pela inconsistência redacional do texto constitucional. Daí não se aplicar, no caso, o princípio de hermenêutica ubi lex voluit dixit. Disse aqui e ali, mas não disse acolá. Só mesmo o recurso à interpretação sistemática, que busca dentro do próprio sistema estabelecido internamente pela Constituição, é que pode demonstrar a solução uniforme que não cause estupefação e discrepância teratológica entre normas do mesmo quilate e com o mesmo objetivo.

Como os dois preceitos (parágrafo 7º do artigo 195 e alínea c do inciso VI do artigo 150) conferem direito à imunidade, não há dúvida de que os requisitos para seu exercício somente podem ser prescritos por meio da mesma espécie de lei, a lei complementar, em respeito ao artigo 146, II. Sustentar o oposto significa arrostar a Constituição, violar o seu próprio sistema interno e fazer letra morta do dispositivo, pois se ele não se aplica às contribuições, visto que no parágrafo 7º do artigo 195 somente foi utilizada a expressão “lei” (gênero normativo), não se aplica, de igual modo, aos impostos, uma vez que o termo “lei” (gênero normativo), utilizado na alínea c do inciso VI do artigo 150, também não foi qualificado como complementar.

Admitir que nos dois preceitos foi excepcionada a necessidade de lei complementar (admitindo o afastamento em um preceito, deve ser admitido no outro, senão ter-se-á uma posição sem coerência com o sistema jurídico) corresponde a aceitar que o artigo 146, II, não tem aplicação, ou, o que é a mesma coisa, tornar o artigo 146, II, sem nenhuma eficácia, como que revogando-o por uma via tão oblíqua quanto inconsistente, por meio de uma interpretação incoerente.

O objetivo do constituinte ao exigir lei complementar para regular as imunidades impondo as condições para o exercício do direito de os sujeitos discriminados não serem tributados, quer seja por meio de impostos, quer seja por meio de contribuições sociais securitárias, é o de uniformizar o comportamento de todas as pessoas políticas diante da mesma situação: reconhecimento do direito à imunidade.

Se a imunidade é um direito, sua contrapartida é um dever: o dever de respeitar os limites do poder de tributar. Aceitar que lei ordinária é veículo adequado para impor os requisitos exigidos para o reconhecimento do direito à imunidade corresponde a

admitir a existência de mais de cinco mil leis prescrevendo requisitos diversos, considerando-se o número de Municípios que poderiam editar leis próprias, aplicáveis para que os sujeitos discriminados na Constituição tenham reconhecido seu direito à imunidade dos impostos.” (grifei).

De fato, é preciso compatibilizar a previsão do artigo 146, inciso II da Constituição Federal com a referência genérica à “lei” constante dos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, de modo que no que diz com a regulamentação das condições materiais para o gozo das imunidades, impõe-se a utilização de lei complementar em decorrência da inafastabilidade da incidência do referido artigo 146, inciso II, restando à lei ordinária apenas o papel de estabelecer requisitos formais. E, aí, registre-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual regula a imunidade dos impostos, deve ser aplicável à imunidade das contribuições sociais justamente pela falta de regulamentação específica.

Consoante ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo¹³, a “lei” a que alude o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar:

“A lei (referida no § 7º do art. 195) significa ‘lei complementar’ (Código Tributário Nacional) que, relativamente à imunidade dos impostos para as instituições de assistência social, estabelece (no art. 14) os requisitos seguintes: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; 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 formalidade, capazes de assegurar sua exatidão.”

Ives Gandra da Silva Martins¹⁴ também se posiciona no sentido de que a regra constante do artigo 195, § 7º apresenta natureza de autêntica imunidade e não de isenção. Confira-se:

“O § 7º do artigo 195 não cuida de isenção, mas de imunidade. O art. 175 do Código Tributário Nacional declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com o nascimento da obrigação correspondente. Na isenção nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito da Fazenda a receber o quantum da obrigação nascida. Na imunidade não há nascimento da obrigação tributária, nem, por conseguinte, do crédito, que tem a mesma natureza daquela. A vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição.

[...]

Como se percebe, o constituinte utilizou-se mal do vocábulo ‘isenção’, pois pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade”.

De acordo com as lições de Rafael Pandolfo, reconhecendo-se a imprecisão terminológica das expressões “isenção” e “lei” constante do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, deve-se substituí-las, coerentemente, por “imunidade e “lei complementar. É ver-se:

“O princípio lógico da identidade veda a criação de um minotauro jurídico (metade imunidade e metade ‘isenção constitucional’), de sorte que o erro constatado no antecedente de uma norma deve ser estendido ao consequente. Explicamos: o § 7º do art. 195 da Constituição Federal fala em isenção e lei ordinária. O erro é evidente, mas coerente, visto que as isenções constituem institutos inseridos dentro da competência tributária das pessoas políticas, razão pela qual podem ser fixadas e alteradas por lei ordinária. Entretanto, ao reconhecermos a imprecisão terminológica da expressão ‘isenção’, devemos estendê-la ao enunciado ‘lei’, substituindo-os, coerentemente, por ‘imunidade’ e ‘lei complementar’, respectivamente, mantendo-se, assim, congruência com o alcance semântico fixado pelo STF acerca da natureza do instituto em questão. O legislador constituinte foi impreciso, é certo, mas não foi incoerente, pois exigiu espécie normativa compatível com o instituto por ele considerado existente (isenção). A correção significativa engendrada pelo Supremo

não pode consertar parcialmente o equívoco redacional, sob pena de incorrer em incoerência lógica, desconsiderando a identidade que abrange toda a unidade normativa.” (grifei).

Dito isto, a “lei” a que se refere o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 14 deve ser aplicado analogicamente tanto em decorrência da falta de Lei complementar que cuide das condições materiais para o gozo da imunidade das contribuições da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social como também para que a imunidade ali prevista não reste sem eficácia¹⁶.

A propósito, note-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1998 e estabelece os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo das imunidades previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, não cabendo à lei ordinária, portanto, dispor sobre a matéria em razão da reserva decorrente do artigo 146, inciso II da Constituição, restando-se perceber, pois, que o legislador ordinário poderá, apenas, estabelecer requisitos formais quanto ao gozo das imunidades.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

“Lei n.º 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO II - Disposições Especiais

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; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

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.”

Nesse contexto, destaque-se que o legislador ordinário acabou alterando o 55 da Lei n.º 8.212/91 e estabeleceu requisitos inclusive de ordem material para que a entidade beneficente de assistência social usufrua da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, sendo que a constitucionalidade do referido artigo 55 foi objeto de discussão e, portanto, acabou sendo levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS com repercussão geral reconhecida (Tema n.º 32). E, aí, recentemente o Plenário do STF julgou o referido recurso em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e fixou a tese do Tema de repercussão geral n.º 32.

Especificamente em relação ao julgamento do RE 566.622/RS, destaque-se que o STF, por maioria, nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao apelo extraordinário e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, *in verbis*:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República,

que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código. **Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991**, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, **dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário** inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência. (destaquei)

Outrossim, conforme exposto pela Conselheira Ana Cláudia Borges no Acórdão nº 2402-009.377, de 13 de janeiro de 2021, tem-se que:

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

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

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

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

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

Neste espedeque, em face da declaração de inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 e seus parágrafos, conclui-se que **a concessão da imunidade independe de prévio requerimento administrativo**, afigurando-se, portanto, insubsistente o lançamento fiscal embasado em tais dispositivos legais.

Neste contexto, **impõe-se o provimento do recurso voluntário para cancelar o Auto de Infração DEBCAD 37.365.718-8, referente à cota patronal e SAT/RAT.**

Pertinente ao Auto de Infração DEBCAD n.º 37.365.717-0, com vistas a exigir as contribuições destinadas a outras entidades (terceiros), socorro-me ao decidido pelo Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, no Acórdão 2402-009.524, de 8 de março de 2021, *in verbis*:

Ocorre que, na espécie, trata-se de contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados Terceiros (FNDE/Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), que, muito embora recolhidas pela empresa, não constituem fonte de custeio da Seguridade Social, vez que são contribuições gerais, que não se confundem com contribuições para a Seguridade Social, e, portanto, não abrangidas no manto da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tornando despicienda a discussão acerca do preenchimento, ou não, dos requisitos do art. 14 do CTN, para fins de reconhecimento de imunidade.

Nesse sentido, colaciono decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), com entendimento sumarizado na ementa abaixo:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. NÃO ABRANGÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973.

1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros.

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

3. Em se tratando de agravo manejado sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015.

4. Agravo regimental conhecido e não provido.

(ARE 744.723-AgR, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 4/4/2017)
(grifo original)

Neste espedeque, **nega-se provimento ao recurso voluntário em relação ao auto de infração DEBCAD n.º 37.365.717-0.**

Finalmente, em relação ao auto de infração DEBCAD n.º 37.365.714-5 (CFL 68), decorrente do descumprimento da obrigação acessória de deixar de informar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, verifica-se que este é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal.

Assim, deve ser replicado ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento da autuação atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada na autuação referente ao descumprimento da obrigação principal e que, em relação a estas, os fatos geradores apurados pela fiscalização foram cancelados nos termos acima declinados, **impõe-se o provimento do recurso neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado no DEBCAD nº 37.365.714-5 (CFL 68).**

Conclusão

Voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se os autos de infração DEBCADs 37.365.718-8 (obrigação principal), pois lavrado contra entidade beneficente imune, e 37.365.714-5 (obrigação acessória), por decorrência.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem