MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.721578/2012-41

Processo nº	15504.721578/2012-41
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2402-010.313 – 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. APRECIAÇÃO. 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. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIA. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 566.622/RS (TEMA 32 DA REPERCUSSÃO GERAL). DECISÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULAS CARF. ENUNCIADO Nº 2. RICARF. ANEXO II. APLICÁVEIS.

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ASPECTOS MATERIAIS. REGRA GERAL. VIGÊNCIA. DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ASPECTOS

PROCEDIMENTAIS. PODER DE INVESTIGAÇÃO. AMPLIAÇÃO. RETROATIVIDADE. VINCULAÇÃO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 601.314/SP (TEMA 225 DA REPERCUSSÃO GERAL). SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 1.134.665/SP (TEMA 275 DOS RECURSOS REPETITIVOS).

Tratando-se dos aspectos de natureza material do lançamento, aplica-se a lei vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Contudo, os aspectos procedimentais que ampliam os poderes de investigação ou as garantias do crédito tributário, inaugurados na legislação superveniente são de aplicação imediata, desde que vigentes na época da prática do correspondente procedimento fiscal.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS (CSP). OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FOLHAS DE PAGAMENTO. PREPARO. PADRÕES E NORMAS EXIGIDOS. REMUNERAÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES. INCLUSÃO. OBRIGATORIEDADE. CFL 30.

O contribuinte que descumprir a obrigação acessória de preparar folhas de pagamento dentro dos padrões e normas exigidos, deixando de incluir parcelas integrantes e não integrantes da remuneração sujeita-se à penalidade prevista na legislação de regência.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

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.

Documento nato-digital

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de preparar folhas de pagamento dentro dos padrões e normas exigidos, deixando de incluir parcelas integrantes e não integrantes da remuneração (CFL-30).

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 07-37.838 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS - transcritos a seguir (processo digital, fls. 54 a 60):

> **DO LANÇAMENTO**
>
> Trata-se de Autos de Infração (AI) DEBCAD **n° 51.013.591-9** - CFL 30, decorrente de descumprimento de obrigação acessória de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, conforme Relatório Fiscal de fls. 6 a 8, cujo valor em 28/02/2012 corresponde a **R$ 1.617,12** (fl. 3).
>
> No procedimento fiscal foram lavrados ainda os seguintes Autos de Infração, integrantes do Processo n° 15504.721577/2012-05: AI DEBCAD n° 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); AI DEBCAD n° 37.365.717-0, compreende as contribuições para as terceiras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE); e AI DEBCAD n° 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.
>
> Consta do Relatório Fiscal que empresa autuada por deixar de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, conforme ANEXO V que juntou com os nomes destes segurados (fls. 15 e 16).
>
> **DA IMPUGNAÇÃO**
>
> O sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 27 a 41 e documentos anexos de fls. 42 a 49.
>
> 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, § 7° da Constituição Federal.
>
> Fala que no período do débito possui CEBAS, deferido pela Resolução CNAS n° 03/2009, válido para o intervalo de 17/08/2006 a 16/08/2009 e que posteriormente, por meio da Portaria n° 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° 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° 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

Documento nato-digital

ausência de regular procedimento administrativo de suspensão do direito à isenção/imunidade ou pela natureza declaratória do CEBAS.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. PREPARO CORRETO DA FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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 improcedente

(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. 67 a 82).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 15/1/2016 (processo digital, fl. 65), e a peça recursal foi interposta em 15/2/2016 (processo digital, fl. 67), 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.

Documento nato-digital

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.° 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 nº 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 conterá 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. 6 a 8).

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 3 e 6 a 8).

Documento nato-digital

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 nº 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 nº 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 nº 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

Documento nato-digital

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 [...]

Documento nato-digital

> [...]
>
> § 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

Documento nato-digital

Deputados – DOU de 12/2/2009). Portanto, aplicável enquanto vigente, já que não houve decreto legislativo dispondo de forma diversa. Confira-se:

> Art. 28. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
>
> I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º;
>
> II - não percebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
>
> III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
>
> IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;
>
> V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;
>
> VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;
>
> VII - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
>
> VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
>
> IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
>
> X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;
>
> XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e
>
> XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

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

Documento nato-digital

> § 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 termo 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 imundiade 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 nº 566.622/RS (Tema 32 de repercussão geral), de relatoria do ministro Marco Aurélio, sessão plenária de 23/2/2017. Nestes termos, reconheceu que a regulação de imunidade é reserva de lei complementar sem qualquer exceção, consoante ementa que ora transcrevo:

> Ementa
>
> IMUNIDADE - DISCIPLINA - LEI COMPLEMENTAR.
>
> Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

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

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO).

Documento nato-digital

> 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 intelecção 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 prodizindo 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 declarção 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 nº 2 de súmula do CARF, assim como ao art. 62 do Anexo II do RICARF, compreendo estar obrigado a reproduzir, integralmente, todos os preceitos vistos no referido art. 55. Confira-se:

Súmula CARF nº 2:

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

RICARF, Anexo II, art. 62:

> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
>
> § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:
>
> I - que já tenha sido declarado inconstitucional por **decisão definitiva** plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> II - que fundamente crédito tributário objeto de:
>
> [...]
>
> b) **Decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
>
> [...]
>
> § 2º As **decisões definitivas** de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
>
> (Grifei)

Ante o exposto, manifestada pretensão recursal não pode prosperar.

Documento nato-digital

Concessão e cancelamento da imunidade

Igualmente relevante, diferentemente do rito estabelecido no parágrafo subsequente, enquanto vigente o art. 55 da Lei nº 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 nº 3.048, de 1999. Confira-se:

Lei nº 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 nº 9.732, de 1998).~~ ~~(Vide ADIN nº 2028-5)~~ (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Decreto nº 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.

Documento nato-digital

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 nº 446, de 2008, assim como 31 e 32 da Lei nº 12.101, de 2009. Confira-se:

Decreto nº 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 nº 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 nº 70.235, de 6 de março de 1972.~~

Decreto nº 8.242, de 2014:

> Art. 47. O direito à isenção das contribuições sociais somente poderá ser exercido pela entidade a partirda data da publicação da concessão de sua certificação no Diário Oficial da União, desde que atendidos cumulativamente os requisitos previstos na Lei nº 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 orelatodos 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.

Documento nato-digital

> § 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Em síntese, durante a vigência da MP nº 446, de 2008, e da Lei nº 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 nº 446 de 7/11/2008;

2. a partir de 30/11/2009, aplicável os arts. 31 e 32 da Lei nº 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 imponíveis 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. 56 e 76):

> 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.
>
> [...]
>
> Todavia, não chegou a ser instaurado procedimento administrativo específico para suspender o direito à imunidade tributária nem tampouco iniciado os processos muito utilizados pela Receita Federal tendentes à emissão do nominado "Ato Cancelatório de Isenção", oportunidade em que a entidade tinha condições de se manifestar antes da matéria ser decidida.

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 competência10/2008, sendo aquelas remanescentes (11 e 12/2008) disciplinadas pelo art. 28 da MP nº MP nº 446, de 2008. Logos os aspectos matérias 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

Documento nato-digital

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 e 10 a 11). 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 autuação, que continuaram exatamente os mesmos estabelecidos pelo citado art. 55 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 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 nº 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:

Documento nato-digital

[...]

Segundo do Relatório Fiscal que empresa autuada por deixar de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço

De sua parte a impugnante discorda, por entender ser possuída de CEBAS, com direito à imunidade e que não foi observado prévio processo administrativo de suspensão da imunidade ou emissão de Ato Cancelatório de Isenção, o que tornaria o lançamento viciado de nulidade, tudo conforme síntese reproduzida no relatório precedente.

Passo à apreciação da matéria posta a julgamento.

Pelo que se denota da peça de defesa, a impugnante apresenta os mesmos argumentos apresentados no Processo n° 15504.721577/2012-05, que dizem respeito aos Autos de Infração AI DEBCAD n° 37.365.718-8, AI DEBCAD n° 37.365.717-0 e AI DEBCAD n° 37.365.714-5, objetos de julgamento conjunto com o processo em debate.

De relevante ao deslinde do ora processo, decorrente do descumprimento da obrigação acessória de preparar folha de pagamento de todos os segurados que prestaram serviços à impugnante, é sua conformidade com a legislação, independentemente de estar a entidade em gozo de benefício isentivo ou não, uma vez que a obrigação é oponível a todas as empresas e equiparadas, situação que se enquadram as entidades filantrópicas, consoante art. 15 da Lei n° 8.212/91, nestes termos:

> *Art. 15. Considera-se:*
>
> *I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*
>
> *II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.*
>
> *Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

A legislação previdenciária, arrola, entre os deveres dos sujeitos passivos, a obrigatoriedade da correta elaboração das folhas-de-pagamento contendo as remunerações de todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente, conforme preceitua o art. 32, I, da Lei n° 8.212, de 1991:

> *Art. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*
>
> *[...].*

Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, traz os padrões e normas que devem ser observados na elaboração das folhas-de-pagamento, da seguinte forma:

> *Art.225. A empresa é também obrigada a:*
>
> *I - preparar folha-de-pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*
>
> *[...]*
>
> *§ 9° A folha-de-pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de*

Documento nato-digital

> *construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*
>
> *I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;*
>
> *II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto n° 3.265, de 1999)*
>
> *III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;*
>
> *IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e*
>
> *V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.*
>
> A autoridade fiscal apontou que a empresa deixou de preparar a folha de pagamento dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços e, portanto, correta a autuação.
>
> (Destaques 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