



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 15540.000851/2008-88
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2401-010.417 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente ASSOCIAÇÃO NITEROIENSE DOS DEFICIENTES FÍSICOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. INDEFERIMENTO DO PEDIDO.

Tendo em vista que, por força do Decreto n° 7.237, de 20/07/2010, que regulamenta a Lei n° 12.101, de 27 de novembro de 2009, não mais se julga “Pedidos de Isenção”, bem como “Atos Cancelatórios de Isenção”, o pedido de sobrestamento não procede e o presente julgamento não deve ser sobrestado.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n.º 11.457/07 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

DIREITO ADQUIRIDO. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da imunidade das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

**PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS
FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema n.º 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE
FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 81 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração (**AI n.º 37.006.576-0**) lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no qual são exigidas contribuições remetidas pelo art. 94 da Lei 8.212/91 e alterações.

Informa o Auditor-Fiscal responsável pelo lançamento que, apesar de a Interessada possuir os certificados inerentes às entidades de fins filantrópicos, a mesma não havia obtido o reconhecimento do seu direito à isenção pela Secretaria da Receita Federal do

Brasil, motivo pelo qual o tratamento adotado pela fiscalização é o mesmo destinado às empresas em geral.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, o fato gerador do presente lançamento é a remuneração paga a contribuintes individuais, que se encontra enquadrada na contabilidade como 'doação', mas que de fato tiveram como contrapartida a prestação de serviços à entidade por parte dos beneficiários.

O valor do presente lançamento é de R\$ 429.372,51, consolidado em 22/12/2008.

Notificada pessoalmente do lançamento em 29/12/2008, a interessada apresentou impugnação de fls. 52/59, aduzindo as seguintes alegações:

1. Inicialmente, faz breve digressão sobre o histórico da entidade, acentuando o seu papel de natureza assistencial às pessoas portadoras de deficiência;
2. Informa ter sido reconhecida como entidade de utilidade pública municipal, estadual e federal, bem como ser portadora do certificado de entidade de fins filantrópicos. Além disso, esclarece que preenche os demais requisitos exigidos pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91;
3. Para fins de obtenção da isenção da cota patronal, informa ter requerido o seu reconhecimento como entidade isenta junto ao INSS, em 23/08/1991. Ocorre que o INSS, ao invés de despachar a solicitação em 30 dias, conforme estabelece o §1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, fez apenas uma diligência, em 14/05/2002, para informar sobre a existência do pedido que fora protocolado há mais de 10 anos, sendo que, apenas em 18/11/2008, foi cientificada do indeferimento do pleito, já pela Receita Federal do Brasil;
4. Apesar de inexistir reconhecimento expresso por parte do INSS da isenção que ANBDEF faz jus, este reconheceu tacitamente a isenção requerida pela entidade autuada, de tal modo que fez devoluções de recursos que haviam sido retidos como forma de contribuição patronal. Para tanto, anexa comprovante de depósito pelo INSS;
5. Invoca a aplicação do princípio constitucional da duração razoável do processo, como forma de proibição de excessos pela Administração Pública;
6. Alega a incompetência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que, nesta data, estava em vigor a Medida Provisória 446/08. Este normativo altera a competência para julgamento do pedido de isenção, que é deslocada daquela Secretaria para o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Como a referida MP não foi objeto de apreciação pelo Congresso Nacional, deve a mesma reger as relações jurídicas ocorridas sob sua égide, na forma do Art. 62, §§ 3º, 4º, 6º, 7º e 11º, da CRFB/88.
7. Há recurso, com efeito suspensivo, perante a decisão da SRFB, que indefere o pedido de reconhecimento de isenção.
8. Requer o acolhimento da impugnação e o cancelamento do débito.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 81 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

IMUNIDADE. EMISSÃO DE ATO DECLARATÓRIO. PRESSUPOSTO.

A entidade interessada em gozar da imunidade tributária, prevista no art. 195, §7º da CRF/88, deve, preliminarmente à fruição do benefício, requerê-la formalmente, demonstrando todos os requisitos previstos em lei para sua concessão. É ilegal, portanto, o auto-enquadramento, quando efetuado antes da emissão do ato declaratório.

APRECIÇÃO DE PEDIDO DE ISENÇÃO. COMPETENCIA DA SRF.

Nos termos do art. 43 da Medida provisória 446/08, vigente à época do lançamento, os requerimentos para o reconhecimento da isenção protocolizados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, pendentes de apreciação até a data da publicação desta Medida Provisória, seguirão o rito estabelecido pela legislação precedente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 91 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a quase totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Em sessão realizada no dia 26 de janeiro de 2016, os membros do colegiado, por meio da **Resolução n.º 2202-000.634** (e-fls. 110 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] O atual Regimento Interno do CARF – Portaria MF n.º 343/2015 em seu artigo 6º, parágrafo 1º, abaixo, transcrito estabelece a vinculação dos processos em três modalidades, conexão; decorrência e reflexo, no caso o processo em análise é reflexo do processo 15536.000072/2008-41, onde se discute seu suposto direito a isenção das contribuições sociais previdenciárias patronais.

Caso, o processo principal seja provido e a isenção reconhecida o atual processo perde a razão de ser, logo a existência deste depende intrinsecamente da decisão do principal.

Conforme, consta da tramitação processual anexo ao fim da presente resolução o processo principal se encontra aguardando julgamento de Embargos de Declaração.

Assim sendo, converto o julgamento em diligência para que o presente processo que é decorrente seja remetido a 2ª Câmara, da 2ª Seção, para ser vinculado ao principal 15536.000072/2008-41, ficando sobrestado até o julgamento definitivo daquele.

Posteriormente, sobreveio o **Despacho** de e-fls. 141 e ss, juntado nos autos do Processo principal n.º 15540.0008542008-11, propondo a apensação do Processo n.º 15536.000072/2008-41, tendo em vista que as informações constantes no referido processo, quanto à perda do direito de isenção, são necessárias para o julgamento do presente processo, bem como o encaminhamento dos autos à Presidência da 2ª Seção de Julgamento para avaliar a distribuição à Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, por prevenção, considerando a anterior distribuição do Processo n.º 15540.000352/2009-71, àquela Conselheira.

Em seguida, sobreveio o **Despacho de Encaminhamento** de e-fl. 145, juntado nos autos do Processo principal n.º 15540.0008542008-11, que concordou com a proposta de apensação contida no **Despacho** de e-fls. 141 e ss, bem como a distribuição dos processos à Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, considerada preventa.

Em face da Portaria de Pessoal CARF/ME n.º 6145, de 31 de maio de 2022, que declarou extinto o mandato da Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, representante dos

Contribuintes, por ter expirado o prazo de que trata o § 1º do art. 40 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, os presentes autos foram ser redistribuídos, mediante sorteio, no âmbito da turma, nos termos dos §§5º e 8º do art. 49 do Anexo II do RICARF, tendo sido distribuídos a este Conselheiro para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Sobrestamento.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, em que pese a **Resolução nº 2202-000.634** (e-fls. 110 e ss) ter determinado a vinculação do presente processo, ao Processo nº 15536.000072/2008-41, com o sobrestamento até o julgamento definitivo daquele, não mais se julga “Pedidos de Isenção”, bem como “Atos Cancelatórios de Isenção”, motivo pelo qual, ocorreu a perda de objeto da matéria discutida naqueles autos. Como consequência, não há mais que se falar em sobrestamento do julgamento do presente processo ou em “efeito suspensivo à decisão recorrida”, conforme alegado pelo recorrente.

Explica-se.

Os requisitos a serem observados para o gozo da “isenção” de contribuições para a seguridade social, previstas no art. 195, § 7º, da CF/88, foram alterados com a promulgação da Lei nº 12.101, de 2009, que entre outros pontos, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212/1991.

A referida Lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.237, de 2010, que alterou os procedimentos relativos aos pedidos de isenção, bem como os atos cancelatórios expedidos pelo ente Fiscalizador, expondo em seus arts. 44 e 45, que os processos administrativos que envolvessem tais questões e que não tivessem sido definitivamente julgados, fossem devolvidos a autoridade competente, para fins de análise do cumprimento das condicionantes para a fruição da referida “isenção”, *in verbis*:

Art.44. Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da Lei nº 12.101, de 2009.

Art.45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

Dessa forma, por força do Decreto n.º 7.237, de 20/07/2010, que regulamente a Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, não mais se julga “Pedidos de Isenção”, bem como “Atos Cancelatórios de Isenção”, de modo que os feitos não definitivamente julgados, devem ser encaminhados à Unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos da “isenção”.

Assim, em face da alteração promovida pela Lei 12.101/2009, que revogou o art. 55 da Lei 8.212/1991, e em observância ao Decreto 7.237/2010, que regulamentou referida lei, o Processo 15536.000072/2008-41 foi devolvido à unidade de origem da RFB, para o cumprimento das novas determinações constantes desse decreto.

Em atendimento às determinações oriundas do Decreto Presidencial, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort, da DRF/Niterói/RJ, decidiu no sentido de referendar o entendimento original de que a entidade não cumpria os requisitos legais para usufruto da isenção:

- [...] 1. Em atendimento ao disposto no artigo 44 do Decreto n.º 7.237, de 20/07/2010, a Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais encaminha, em retorno, os autos do processo relativo ao reconhecimento do direito A isenção de contribuições sociais previdenciárias formulado pela entidade em epígrafe.
2. Feita verificação do cumprimento dos requisitos de isenção de contribuições sociais previdenciárias de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador, corroboramos as informações constantes do Parecer SEORT/DRFB/Niterói n.º 1749/2008, anexado às fls. 236/245.
3. Diante do acima exposto, fica mantido o Despacho Decisório anexado à fl. 412 pelo não reconhecimento do direito à isenção de contribuições sociais previdenciárias por infringência ao inciso IV do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991 e inciso VI do artigo 206 do Decreto n.º 3.048/1999.
4. Nessa oportunidade, anexamos cópia da Pesquisa de Histórico emitida pelo Conselho Nacional de Assistência Social em 27/10/2010 (fl. 499).
5. Com fulcro no disposto no inciso IV do artigo 3º e no artigo 70, ambos do Anexo II da Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009, sugerimos o encaminhamento do presente A Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em seguida, sobreveio o arquivamento, por prazo indeterminado, do Processo n.º 15536.000072/2008-41, conforme se depreende dos seguintes excertos do Despacho de Encaminhamento, constante naqueles autos:

- [...] 1. Tendo em vista o entendimento esposado no Despacho n.º 2400-257/2012 emitido pela 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 21/05/2012, conforme documento de fls. 522/523, com fulcro na Lei n.º 12.101/2009, no Decreto n.º 7.237/2010 e na Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.071/2010, no sentido de não caber análise do recurso interposto pelo interessado e tão somente que seja procedida a verificação do cumprimento dos requisitos de isenção na vigência dos fatos geradores pela Receita Federal do Brasil, encaminhamos os autos à SAMF/RJ para arquivamento por prazo indeterminado.
2. Anexamos à fl. 551, cópia do Memo n.º 77/2012/DR/NIT/SEORT encaminhado à Seção de Programação, Avaliação e Controle de Atividade Fiscal (SAPAC).

Posteriormente, tendo em vista que as informações constantes no Processo n.º 15536.000072/2008-41, quanto ao indeferimento do pedido de “isenção”, são necessárias para o julgamento do presente processo, foi determinada a apensação daquele processo ao presente

processo, de modo que a motivação para a negativa do reconhecimento da “isenção” é o pano de fundo para a resolução da controvérsia instaurada nos presentes autos.

2.2. Nulidade da decisão recorrida.

Ainda em sede de preliminar, o sujeito passivo sugere a nulidade da decisão recorrida, por ter sido omissa quanto à alegação de deferimento tácito acerca do pedido de isenção.

Entendo que a decisão de piso enfrentou a argumentação tecida pelo recorrente, em sua defesa, deixando consignado, inclusive, a inexistência do deferimento automático do pedido, em caso de mora da Administração Pública, bem como a inexistência da figura do deferimento tácito, eis que, ainda de forma tardia, teria ocorrido o indeferimento expresso do pedido de “isenção”, formulado pelo sujeito passivo. É de se ver:

[...] 17. Não há, portanto, deferimento automático do pedido em caso de mora da Administração Pública, sendo que a própria legislação institui o procedimento a ser adotado, nos casos de retardamento injustificável do processo.

18. Outrossim, também inexistente a figura do deferimento tácito, na medida em que, embora de forma tardia, houve indeferimento expresso do pedido formulado pela autuada.

A decisão, com a qual este Relator concorda, foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

3. Mérito.

Conforme narrado, o presente Auto de Infração diz respeito a diferentes créditos de contribuições sociais patronais devidas a Outras Entidades e Fundos (FNDE, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA).

Em seu recurso, o sujeito passivo reitera os termos de sua impugnação, no sentido de que reuniria, cumulativamente, todos os requisitos legalmente exigíveis para a “isenção” das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8212/91, motivo pelo qual, entende que não há obrigação de pagar qualquer valor referente ao presente Auto de infração.

Afirma, ainda, que não obstante inexistir reconhecimento expresso acerca da “isenção”, o INSS a teria reconhecido, tacitamente, em razão das devoluções de recursos que haviam sido retidos como forma de contribuição patronal.

Entende, ainda, que a longa duração do processo administrativo afrontaria o direito fundamental inscrito no inciso LXXVII, do art. 5º, da Constituição Federal.

Também alega que a competência para julgamento do pedido de isenção, das entidades de Assistência Social, teria sido claramente deslocada para o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (art. 22, III, da Medida Provisória n.º 446/2008), o que não teria sido observado na hipótese dos autos.

Pois bem. Inicialmente, conforme bem assentado pela decisão recorrida, não há que se falar em deferimento tácito do pedido de isenção, quando, na verdade, ocorreu o indeferimento do pedido, lastreado no Processo n.º 15536.000072/2008-41, tratando-se, de ônus do sujeito passivo, demonstrar o preenchimento dos requisitos para fruição da benesse fiscal, sobretudo considerando tratar-se da principal matéria de defesa arguida nos presentes autos.

Também descabe falar em deferimento automático do pedido em caso de mora da Administração Pública ou nulidade do feito, eis que não há qualquer previsão legal neste sentido. Da mesma forma, o descumprimento do disposto no artigo 24 da Lei n.º 11.457 de 2007, que delimita em 360 dias o prazo para que a autoridade administrativa profira decisão sobre petições, defesas e recursos do contribuinte, não acarreta a decadência ou prescrição do crédito tributário constituído em auto de infração. Também não impõe à Administração Pública a perda de seu poder-dever de julgar processos administrativos no caso de escoado o prazo impróprio trazido no referido dispositivo e nem mesmo caracteriza nulidade do lançamento a extrapolação do prazo de 360 dias disposto no artigo 24 da Lei 11.457, de 2007, pois não foi estabelecida nenhuma sanção administrativa específica em caso de seu descumprimento.

No que tange à alegação de incompetência da SRFB, conforme assentado pela decisão recorrida, o recorrente confunde os artigos da MP 446/2008, eis que o artigo 22, II, citado na peça defensiva, diz respeito à alteração de competência para a certificação das entidades, ou seja, para a concessão do Certificado de Entidade de Assistência Social — CEBAS, e não para a apreciação de pedido de isenção.

Para além do exposto, no tocante à alegação central de seu recurso, no sentido de que reuniria, cumulativamente, todos os requisitos legalmente exigíveis para a “isenção” das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8212/91, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de **contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumprе observar, inclusive, a existência de precedente no STF *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* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições

para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência¹. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei n 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao presente **Auto de Infração** e que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Esclarecido o ponto acima, cabe pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel.ª. Min.ª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou a isenção prevista em legislação infraconstitucional, possui sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação.

Em outras palavras, as entidades beneficentes de assistência social, não são, portanto, imunes ou isentas ao pagamento da contribuição para a seguridade social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo a determinado tratamento tributário, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela

legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da benesse.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Dessa forma, cabe analisar as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, e que mencionam, expressamente, o atendimento cumulativo dos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

A esse respeito, entendo que as alegações do sujeito passivo ficaram apenas no campo da suposição, não tendo instruído os autos com elementos de convicção suficientes à comprovação do preenchimento dos requisitos para a fruição da benesse fiscal.

Da análise do processo administrativo relativo ao pedido de reconhecimento de isenção, observando as informações constantes no Processo n.º 15536.000072/2008-41, constata-se que a entidade solicitou o pedido de isenção, o qual foi indeferido em razão do descumprimento do inciso IV do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991 e inciso VI do artigo 206 do Decreto n.º 3.048/1999, tendo em vista que encontrar-se-iam registrados nos Livros Diário, diversos lançamentos que configurariam o pagamento de despesas particulares e retiradas do diretor de esportes, Sr. Joao Batista Carvalho e Silva, da presidente da empresa, Sra. Tania Regina Pereira Rodrigues e do diretor José Alaor Boschetti.

Tem-se, pois, que o ônus de comprovar o preenchimento dos requisitos para a fruição da benesse fiscal, é do próprio recorrente, cabendo a ele afastar a acusação imputada com fundamento no **inciso IV do artigo 55, da Lei n.º 8.212, de 1991, cuja constitucionalidade não fora afastada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)**.

Competiria a entidade demonstrar que os valores contabilizados não constituíram remuneração, capaz de cancelar a conclusão fiscal de descumprimento de requisito legal de remuneração (mesmo que indireta aos dirigentes). Contudo, nem no processo ora sob julgamento, nem tampouco no que apreciou o pedido de isenção, apresentou o recorrente elementos para comprovar suas alegações de que os valores destinados aos diretores constituíram pagamentos de empréstimos por eles concedidos à entidade. Note-se que não se trata de apenas um eventual pagamento, mas diversas despesas pagas pela entidade em benefício dos dirigentes.

Assim, no caso dos autos, em relação ao descumprimento do inciso IV, do artigo 55, da Lei n.º 8.212, de 1991, os argumentos trazidos pelo sujeito passivo, bem como as provas acostadas, não têm o condão de infirmar o lançamento, motivo pelo qual, endosso os fundamentos adotados no **Parecer SEORT/DRFB/NITERÓI n.º 1749/2008**.

Em que pese a insatisfação do recorrente, tenho posicionamento coincidente com o adotado pela decisão recorrida, eis que o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de demonstrar o preenchimento da totalidade dos requisitos para a fruição da benesse fiscal.

Cabia ao contribuinte a apresentação de prova de suas alegações, não sendo possível entender pela imunidade tributária, ao caso dos autos, por presunção. Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei n.º 9.784/99, não deve ser dado provimento recurso ora em análise.

Ocorre que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Em outras palavras, cabe consignar que compete ao sujeito passivo o ônus de prova, no caso do preenchimento dos requisitos para a fruição da benesse fiscal. No caso dos autos, não cabe ao Fisco, obter provas do preenchimento dos referidos requisitos, já que se trata de tese levantada pela defesa, mas sim, ao recorrente, apresentar os documentos comprobatórios que dão suporte a suas alegações.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Ademais, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel.ª. Min.ª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, entendo que o sujeito passivo não comprovou ter cumprido o requisito previsto no **inciso IV, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91**, motivo pelo qual não é possível afirmar que a entidade preencheu todos os requisitos para o gozo da benesse fiscal.

Para além do exposto, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72. A propósito, constato que a motivação fiscal está clara, sobretudo considerando o que está disposto no Relatório Fiscal, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço do contribuinte em relação ao mérito, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pelo recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite