



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15563.000407/2010-19  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.866 – 2ª Turma  
**Sessão de** 10 de março de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NUCLEO DE SAUDE E AÇÃO SOCIAL SALUTE SOCIALE

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES - AUSÊNCIA DE PEDIDO DE ISENÇÃO - DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO - SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS - NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do Recurso Especial faz-se necessário que os acórdãos paradigmas erijam-se de situações fáticas semelhantes, cuja interpretação da norma jurídica a elas aplicável tenha sido divergente entre as Turmas de Julgamento deste Conselho.

Tratando-se de situações fáticas distintas, não se pode concluir que há divergência da interpretação na Lei Tributária, mormente quando o elemento fático diferenciador das situações é fulcral para a interpretação da norma.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso. Vencidos os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que apresentará declaração de voto.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto- Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Gerson Macedo Guerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte em epígrafe para cobrança de contribuições devidas à Seguridade Social correspondente à parte da empresa e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, no período de 01/2007 a 13/2007.

Conforme se apurou no procedimento fiscalizatório, o contribuinte em questão deixou de efetuar o recolhimento das contribuições, declarando-se entidade beneficente de assistência social, isenta, nos termos do artigo 195, § 7º, da Constituição da República de 1988.

Nos termos do artigo 55, da Lei 8.212/91, vigente à época, para ter direito a se valer da referida isenção o contribuinte deveria atender a diversos requisitos, que deveriam ser comprovados ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, mediante apresentação de requerimento de isenção. Sendo verificado o cumprimento de todos os requisitos, referido órgão expediria Ato Declaratório de Isenção, momento a partir do qual o contribuinte poderia exercer seu direito.

Assim sendo, durante o procedimento fiscalizatório foi solicitada a apresentação do referido Ato Declaratório de Isenção ao contribuinte, que, por não o possuir, não apresentou. Nesse contexto, foi lavrado o Auto de Infração.

No curso do regular processo administrativo houve impugnação pelo contribuinte, julgada totalmente improcedente pela DRJ.

Ato sequente, foi regularmente interposto Recurso Voluntário, discutindo os mesmos pontos tratados na Impugnação, dentre os quais a desnecessidade de prévio reconhecimento da isenção pelo INSS, tendo em vista a aplicação retroativa do artigo 29, da Lei 12.101/09, que revogou o artigo 55, da Lei 8.212/91 e deixou de fazer tal exigência.

Para o contribuinte tratava-se de um típico caso de aplicação da retroatividade benigna, prevista no artigo 106, II, "b", do CTN.

Ao analisar o Recurso do Contribuinte a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Tribunal a ele deu provimento, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*IMUNIDADE. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI 8.212/91. REVOGAÇÃO. LEI N. 12.101/2009. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXCLUSÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. ART. 106, II, B.*

*Uma vez constatado que o ato administrativo que nega o gozo da imunidade pelo contribuinte em processo administrativo que fora lavrado e encerrado sob a égide de lei nova, que deixe de tratar determinado fato como contrário à qualquer exigência de ação ou omissão, in casu, obtenção de Decreto de Utilidade Pública Estadual ou Municipal, e ausente a alegação e prova de fraude, deve-se aplicar retroatividade o novo diploma benéfico, nos termos do art. 106, II, b combinado com o art. 112, I, ambos do CTN.*

*Recurso Voluntário Provido*

Cientificada do acórdão em 11/10/2014, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial em 22/10/2014 (data do despacho de fl. 575), o qual é considerado tempestivo.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial a Fazenda Nacional colacionou os Acórdãos n.º 2302-002.472, de 14/04/2013, n.º 2302.003.052, de 18/03/2014.

A ementa do segundo paradigma apresentado mostra que a opção interpretativa ali adotada é a de que, para os fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da Lei n.º 12.101/2000, a entidade beneficente para usufruir da imunidade relativa às contribuições sociais deveria haver requerido ao órgão da Seguridade Social o ato declaratório, sem o qual são devidas as contribuições relativas à cota patronal, posto que não haveria como a norma em questão ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Vejamos a parte da ementa que trata da questão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*(...)*

*LEI 12.101/2009. APLICAÇÃO RETROATIVA. DESNECESSIDADE DE SOLICITAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*A lei aplicável é aquela vigente à época da ocorrência dos fatos, em respeito às lições elementares da ciência do Direito e às disposições gerais do ordenamento jurídico, em especial arts. 1º e 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro Decreto-Lei nº 4.657/42 e arts. 105 e 144 do CTN. No caso da Lei nº 12.101/2009, não há que se falar em aplicação da regra excepcional da retroatividade benigna insculpida no art. 106 do CTN, em especial quanto à desnecessidade de solicitação de ato declaratório para o gozo da isenção/imunidade.*

Em suas razões a União alega que da simples leitura do artigo 106, do CTN: *"vê-se que o inciso I não tem aplicação ao presente caso, pois não estamos diante de lei interpretativa. Também não estamos diante de norma que trata de definição de infração ou de cominação de penalidade, o que também afasta o inciso II da discussão. Ao que nos concerne, a Lei 12.101/09 estabelece novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, assim como fixa os requisitos para o gozo da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91."*

Intimado da decisão e do Recurso Especial da União, o contribuinte não apresentou contra razões.

Isso posto, passo ao exame do caso.

## Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra - Relator

Com relação à admissibilidade do Recurso da União, vejo que a situação jurídica versada no Acórdão Paradigma e no Acórdão recorrido se assemelham. Ambos tratam da aplicação ou não, da retroatividade de Lei prevista no artigo 106, do CTN, para o artigo 29, da Lei 12.101/2009, em relação à apresentação de ao requerimento de isenção das contribuições previdenciárias ao INSS.

Contudo, as situações fáticas descritas nos paradigmas e aquela tratada nos presentes autos possuem relevante diferença que, se analisada pela turma que exarou as decisões paradigmas, não se pode garantir que a decisão seria, de fato, divergente.

No recorrido, ainda no período de vigência do artigo 55, da Lei 8.212/91, houve pedido de imunidade pelo contribuinte, nos termos do § 1º, do referido artigo 55. Entretanto, apesar de indeferido o pedido, o trânsito em julgado do processo administrativo respectivo apenas ocorreu após à vigência da Lei 12.101/09, conforme se pode constatar da seguinte passagem do voto vencedor:

*Portanto, até o advento da Lei nº 12.101/2009, aqueles que não cumprissem os requisitos meramente formais dispostos nos incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não poderiam ser enquadrados como entidades beneficentes, sofrendo, pois, o ônus da não fruição da imunidade tributária.*

*Nos presentes autos o contribuinte apresentou pedido de gozo de imunidade à Secretaria da Receita Federal do Brasil, o qual foi indeferido, ante a não apresentação de Decreto de Declaração de Utilidade Pública Estadual ou Municipal, requisito da segunda parte do inciso I, do art. 55 da Lei 8.212/91.*

*No entanto, o processo 35331.000241/200776, fls. 142 e seguintes, perdurou a discussão até momento posterior à vigência da Lei 12.101/2009, de 27 de novembro de 2009, conforme se percebe da sua movimentação disponível no COMPROT da Receita Federal, abaixo colacionado:*

Diante da indefinição jurídica quanto à imunidade, dado que o processo relativo ao pedido perdurou até o advento da nova Lei, que trouxe um afrouxamento das formalidades para o gozo da benesse, a Turma de Julgamento entendeu que, nesse caso, aplicava-se a retroatividade da Lei Tributária, nos moldes do artigo 106, II, "b", do CTN, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 IMUNIDADE.  
REQUISITOS. ART. 55 DA LEI 8.212/91. REVOGAÇÃO. LEI N.  
12.101/2009. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXCLUSÃO.  
APLICAÇÃO RETROATIVA. RETROATIVIDADE BENÉFICA.  
ART. 106, II, B.*

*Uma vez constatado que o ato administrativo que nega o gozo da imunidade pelo contribuinte em processo administrativo que fora lavrado e encerrado sob a égide de lei nova, que deixe de tratar determinado fato como contrário à qualquer exigência de ação ou omissão, in casu, obtenção de Decreto de Utilidade Pública Estadual ou Municipal, e ausente a alegação e prova de fraude, deve-se aplicar retroatividade o novo diploma benéfico, nos termos do art. 106, II, b combinado com o art. 112, I, ambos do CTN.*

Já nos paradigmas apresentados pela União em seu recurso é possível detectar, claramente, que o fato de haver pedido de imunidade formulado, ainda na vigência da Lei 8.212/91, artigo 55, § 1º, não foi frontalmente enfrentado pelos julgadores, com o objetivo de confirmar ou não seu entendimento quanto à retroatividade da Lei 12.101/09.

Vejam que no acórdão de nº 2302-002.472 a *ratio decidendi* pauta-se exclusivamente na falta de solicitação da imunidade por parte do contribuinte. É o que se pode extrair das seguintes passagens do voto vencedor respectivo, abaixo transcritas:

*As provas constantes nos autos não contêm qualquer indício de prova material, o mínimo que seja, de que o Recorrente tenha formulado perante a autarquia previdenciária federal o indispensável requerimento de isenção a que alude o §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Ao contrário: O próprio Recorrente admite que “no período fiscalizado atendeu a todos os requisitos da Lei nº 8.212/91, exceto o pedido de reconhecimento de isenção ao INSS, pedido esse agora não mais exigido pela lei nova”.*

(...)

*Por tais razões, em virtude da carência de requisito essencial previsto no §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, consistente no requerimento formal da isenção ora em realce ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, pugnamos pela improcedência das alegações veiculadas no Recurso Voluntário interposto pelo SODIPROM Centro de Formação de Aprendizizes de Diadema.*

Já o caso tratado no Acórdão 2302-003.052 é ainda mais dissonante no presente, haja vista que naquela situação houve um cancelamento formal do ato declaratório pelo INSS, tendo em vista a ausência de comprovação de requisito necessário para a fruição da benesse fiscal e, mesmo após o contribuinte se adequar novamente aos requisitos legais, não houve novo pedido de imunidade. Eis o que diz o voto condutor do referido acórdão:

*Tendo em vista que a recorrente teve sua isenção cancelada por Ato Cancelatório retroativo a 25/01/2002, em virtude de não ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, no período de 11/03/1999 a 10/03/2002, como retro demonstrado, conclui-se que somente voltaria a fazer jus ao benefício após o requerimento de novo gozo do benefício em questão, procedimento este obrigatório, conforme dispõem o art. 55, parágrafo 1º, da Lei 8.212/91 c/c art. 208 do Decreto 3.048/99. Nessa hipótese, a isenção, se concedida, geraria efeitos a partir do protocolo do pedido, conforme dispõem o § 1º do art. 55. da Lei 8.212/91 e o art. 208 do Decreto 3.048/99 Lei 8.212/91.*

(...)

*Sendo assim, mesmo a recorrente sendo detentora do certificado no período abrangido pelo lançamento (01/2008 a 12/2008), por não ter comprovado o cumprimento do requisito legal previsto no art. 55, parágrafo 1º, da Lei 8.212/91 c/c art. 208 do Decreto 3.048/99, o lançamento mostra-se lícito.*

Vejam que a falta de requerimento de nova isenção é o motivo que levou a Turma a decidir pela inaplicabilidade da imunidade.

Saliente-se que no entendimento da Turma em havendo nova solicitação de imunidade, os efeitos respectivos iniciariam-se na data do protocolo do pedido.

Pois bem. A meu ver, está claro que as situações fáticas analisadas nos acórdãos paradigmas se diferem da situação analisada pela Turma que exarou a decisão recorrida, sendo o ponto central da diferença fática - processo de solicitação de imunidade pendente de julgamento quando da entrada em vigência da Lei 12.101/09 - fundamental para o deslinde da questão. E tal ponto não foi analisado pela Turma que exarou as decisões ora trazidas como paradigmas.

Em assim sendo, voto pelo não conhecimento do recurso da União.

Gerson Macedo Guerra

## Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Dirijo do entendimento do ilustre relator, quanto ao não conhecimento do Recurso Especial da PGFN, uma vez que a matéria devolvido a esta CSRF é a seguinte: "cabimento retroativo da lei 12101/2009, que deixa de exigir o pedido de isenção constante do art. 55 da lei."

A alegação de ausência de similitude fática não deve prosperar, já que a imputação de descumprimento legal descrita nas três situações (recorrido e paradigmas) consubstancia-se no fato de inexistir ato declaratório de isenção emitido pelo INSS/SRP. Nos 3 casos identificamos que dispositivo legal que fundamentou todos os lançamentos é o mesmo, qual seja, o art. 55, §1º da lei 8212/91, conforme descrito nos respectivos acórdãos.

Vejamos trecho do acórdão recorrido - Voto vencedor, que ora apreciamos quanto as razões que levaram a maioria do colegiado a dar provimento ao recurso do contribuinte:

*Da leitura do artigo, verifica-se que as "entidades beneficentes de assistência social" precisam atender às exigências estabelecidas em lei para serem imunes à contribuição previdenciária.*

*Nesse diapasão, assim disciplinava a norma infralegal (art. 55 da Lei n. 8.212/91), vigente à época do fato gerador, in verbis:*

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

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

*II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.18713, de 2001).*

*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). (Vide ADIN nº 2.0285)*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; V aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório*

*circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*É possível constatar, da leitura dos dispositivos supra, que a benesse fiscal presentemente discutida cuida, em verdade, de imunidade tributária condicionada ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no então art. 55, da Lei nº 8.212/91.*

*Posteriormente, a Lei nº 12.101/2009 disciplinou os requisitos para a fruição da imunidade discutida, revogando o referido dispositivo, além de elencar nova relação de condições a serem cumpridas, excluindo-se desta, o reconhecimento como utilidade pública federal e estadual ou distrital e municipal.*

*É o que se vê no art. 29 da novel lei, in verbis:*

*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:*

*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)*

*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 Processo n 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.*

Vê-se que o legislador retirou tais requisitos meramente formais e burocráticos que tanto dificultavam o gozo da benesse fiscal concedida constitucionalmente, para dispor tão somente de condições materiais que efetivamente caracterizam a beneficência e assistência social de determinada entidade.

[...]

Portanto, até o advento da Lei nº 12.101/2009, aqueles que não cumprissem os requisitos meramente formais dispostos nos incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não poderiam ser enquadrados como entidades beneficentes, sofrendo, pois, o ônus da não fruição da imunidade tributária.

Nos presentes autos o contribuinte apresentou pedido de gozo de imunidade à Secretaria da Receita Federal do Brasil, o qual foi indeferido, ante a não apresentação de Decreto de Declaração de Utilidade Pública Estadual ou Municipal, requisito da segunda parte do inciso I, do art. 55 da Lei 8.212/91.

No entanto, o processo 35331.000241/200776, fls. 142 e seguintes, perdurou a discussão até momento posterior à vigência da Lei 12.101/2009, de 27 de novembro de 2009, conforme se percebe da sua movimentação disponível no COMPROT da Receita Federal, abaixo colacionado:

Por tal razão, era dever da autoridade aplicar a nova disciplina para gozo da imunidade, em conformidade com expressa disposição do Código Tributário Nacional, princípio da retroatividade benigna, nos termos no art. 106, II, 'b', in verbis:

[...]

No caso concreto, a infração tributária fora caracterizada como o fato de o contribuinte ter se auto enquadrado no FPAS 639, o que afastava a incidência de contribuições previdenciárias, parte patronal, em razão do disposto no art. 195, parágrafo 7º da CF/88, mesmo não preenchendo os requisitos do art. 55, I, da Lei 8.212/91, à época dos fatos geradores.

Ao revogar o art. 55, a Lei 12.101/09 deixou de exigir o Decreto de Utilidade Pública Estadual ou Municipal, o que afasta, portanto, a falta do contribuinte, e, conseqüentemente, a caracterização da multa, principalmente pelo fato de o processo de isenção ter se findado sob a égide da lei nova, bem como o auto ter sido lavrado também posteriormente.

Ante o exposto, entendo que a deve-se aplicar retroativamente a Lei 12.101/09, para deixar de definir como infração, o auto enquadramento como imune às contribuições, em razão de o fato que ensejaria a infração, ter deixado de existir.

Por outro lado, ao contrário do que entendeu o ilustre relator, entendo que os acórdãos paradigmas e o recorrido versam, sim, sobre situações fáticas semelhantes, qual seja, em ambos os casos foram lançadas contribuições em que a fiscalização apontou o descumprimento do art. 55, §1º, sendo que foram apreciadas questões da lei 12.101/2009 e sua

aplicabilidade retroativa aos processos no momento do julgamento. Não cabe aqui discutir os motivos ensejadores da inexistência do ato declaratório, seja porque inexistiu o pedido, seja porque foi indeferido, o que é fato nos três casos é que o FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO É O MESMO, ART. 55, §1º DA LEI 8212/91, tendo os colegiados em relação ao descumprimento desse preceito legal, e a luz das novas regras introduzidas lei 12.101/2009, julgado se aplicaria ou não seus preceitos em relação aos fatos geradores anteriores.

Observe que o acórdão recorrido foi lavrado em 07/11/2010, referente ao período de 01/2007 a 12/2007, cujo descumprimento apontado foi: *Segundo o relatório fiscal, constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais apurados nas GFIP e em folhas de pagamento, entretanto as contribuições patronais foram apuradas tendo em vista a empresa ter se auto-enquadrado equivocadamente como entidade isenta, utilizando-se na GFIP o código FPAS 639, apesar de ter seu pedido de isenção de contribuições sociais indeferido, conforme cópia do Ofício 0334/2007 – DRF/NIU/SECAT, de 30/11/2007.*

Já o primeiro paradigma apresentado Acórdão 2302-02.472, referente ao período de 30/01/2006 a 12/2007, podemos extrair, apenas para identificar a inexistência de similitude descrita pelo relator, os seguintes pontos:

*Diante de tal quadro normativo legal e constitucional, para que uma entidade seja sujeito de direito à isenção em realce, é indispensável que comprove ser entidade beneficente e de assistência social e que seja reconhecida formalmente como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, além de atender, cumulativamente, aos demais requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Nessa prumada, não basta à entidade beneficente ser reconhecida pelos órgãos certificadores, nem mesmo ser detentora dos certificados de entidade beneficente de assistência social, para poder usufruir do direito à isenção em foco. De acordo com o §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, fulgura como condição sine qua non que a entidade, atendendo a todos os requisitos elencados na lei, requeira o reconhecimento à isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, o qual terá o prazo de 30 dias para despachar o pedido.*

*As provas constantes nos autos não contêm qualquer indicio de prova material, o mínimo que seja, de que o Recorrente tenha formulado perante a autarquia previdenciária federal o indispensável requerimento de isenção a que alude o §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Ao contrário: O próprio Recorrente admite que “no período fiscalizado atendeu a todos os requisitos da Lei nº 8.212/91, exceto o pedido de reconhecimento de isenção ao INSS, pedido esse agora não mais exigido pela lei nova”.*

*No caso em apreciação, o lançamento tributário houvesse por formalizado em razão de a entidade recorrente não ter efetuado tempestivamente o recolhimento das contribuições previdenciárias por ela devidas, consoante exigência fiscal inscrita na Lei nº 8.212/91. Constatou o agente fiscal notificante que, mesmo sem ser titular do direito de isenção em realce, a entidade informava nas GFIP o código FPAS 639, que é*

*específico para as Entidades Beneficentes de Assistência Social reconhecidas pela autarquia previdenciária, mediante Ato Declaratório, como detentoras do direito a isenção de contribuições previdenciárias.*

*Noticie-se que a carência do direito formal à isenção houve-se por reconhecido pela própria Recorrente.*

*Cabe-nos enfatizar que, por se tratar de hipótese de renúncia fiscal, há que se lhe emprestar interpretação restritiva, a teor das disposições plasmadas no art. 111, II do CTN.*

#### *Código Tributário Nacional CTN*

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

*I suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II outorga de isenção;*

*Não podemos concordar com qualquer possibilidade de incidência, ao caso concreto, do preceito inscrito no §1º do art. 144 do CTN, conforme defendido pela Insigne Relatora, uma vez que o art. 29 da Lei nº 12.101/09 não instituiu qualquer novo critério de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, a justificar a incidência retroativa da Lei nº 12.101/2009.*

#### *Código Tributário Nacional*

*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.*

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

*O citado art. 29, ao revés, instituiu, sim, dentro da nova ordem jurídica inaugurada pela aludida Lei nº 12.101/2009, os requisitos necessários exigidos das entidades beneficentes certificadas na forma do Capítulo II dessa lei para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, os quais passaram a ser de*

*observância obrigatória a contar da efetiva vigência e eficácia da Lei nº 12.101/2009, em atenção à regra geral encartada no caput do art. 144 do CTN.*

*Discordamos, igualmente, da interpretação dada pela Eminente Relatora ao dispositivo encapsulado no art. 44 do Decreto nº 7.237, de 20/07/2010, que regulamentou a Lei nº 12.101/09. Ao contrário da exegese concebida no voto condutor, entendo que o dispositivo inculcado no suso citado art. 44 expressamente inadmitir a retroatividade da lei nova em tela, na medida em que determina que os Atos Cancelatórios e Pedidos de Isenção pendentes de julgamento retornem às competentes Delegacias da Receita Federal para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador, e não em conformidade com a lei nova, reconhecendo, assim, a primazia do princípio tempus regit actum.*

*Decreto nº 7.237, de 20/07/2010*

*“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.”*

*Por tais razões, em virtude da carência de requisito essencial previsto no §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, consistente no requerimento formal da isenção ora em realce ao Instituto Nacional do Seguro Social/INSS, pugnamos pela improcedência das alegações veiculadas no Recurso Voluntário interposto pelo SODIPROM Centro de Formação de Aprendizizes de Diadema.*

Já o paradigma, 2302-003.052, período de 01/2008 a 12/2008, fls. 894, também pautado na inexistência de ato declaratório, contudo argumentava a recorrente que seu processo do ato cancelatório não se encontrava definitivamente julgado, sendo pela decisão do colegiado incabível a retroatividade da lei 12.101/2009:

*Tendo em vista que a recorrente teve sua isenção cancelada por Ato Cancelatório retroativo a 25/01/2002, em virtude de não ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, no período de 11/03/1999 a 10/03/2002, como retro demonstrado, conclui-se que somente voltaria a fazer jus ao benefício após o requerimento de novo gozo do benefício em*

questão, procedimento este obrigatório, conforme dispõem o art. 55, parágrafo 1º, da Lei 8.212/91 c/c art. 208 do Decreto 3.048/99. Nessa hipótese, a isenção, se concedida, geraria efeitos a partir do protocolo do pedido, conforme dispõem o § 1º do art. 55, da Lei 8.212/91 e o art. 208 do Decreto 3.048/99 Lei 8.212/91.

Tampouco assiste razão à recorrente quanto à tese de que o inciso II do art. 55, da Lei 8.212/91 deve ser aplicado na sua redação original, a qual estipulava que as entidades beneficentes deveriam ser portadora do Certificado ou do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo CNAS, tendo em vista a liminar concedida pelo STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.0285. Como sempre possuiu o Registro de Entidade Beneficentes de Assistência Social, não haveria a necessidade do Certificado de Entidade Beneficentes de Assistência Social.

Conforme já decidido pela DRJ, a argumentação não tem cabimento, pois a liminar concedida pelo STF refere-se apenas ao inciso III e aos §§ 3º, 4º e 5º, do art. 55, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.732/98, bem como aos arts. 4º, 5º e 7º da própria Lei nº 9.732/98, de sorte que não houve qualquer manifestação do STF em relação ao inciso II, do art.

55 da Lei 8.212/91, que exige que a entidade seja portadora tanto do Certificado quanto do Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Sendo assim, mesmo a recorrente sendo detentora do certificado no período abrangido pelo lançamento (01/2008 a 12/2008), por não ter comprovado o cumprimento do requisito legal previsto no art. 55, parágrafo 1º, da Lei 8.212/91 c/c art. 208 do Decreto 3.048/99, o lançamento mostrase lícito.

#### **Ausência de Trânsito em julgado.**

Alega a recorrente que não houve trânsito em julgado do ato cancelatório de sua isenção, mesmo em se tratando de infração ao inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, tendo apresentado recurso que se encontra pendente de julgamento.

Como já afirmado, a regulamentação do referido dispositivo legal foi feita por meio do Decreto nº 3.048/99, que no seu art. 206, § 8º, incisos I, II, III e IV previa o procedimento administrativo do cancelamento da isenção nas hipóteses de não cumprimento, pelas entidades beneficiadas, dos requisitos legais.

Como já consignado na decisão de primeira instância, dispunha o § 9º do art. 206 que não cabia recurso da decisão que cancelava a isenção com fundamento nos incisos I, II e III do caput do art. 206 do Decreto 3.048/99. Isso porque os requisitos previstos nos incisos mencionados (correspondentes aos incisos I e II, do art. 55, da Lei nº 8.212/91) tratam de certidões e certificados emitidos por órgãos não vinculados ao Conselho de Recursos da Previdência Social (posteriormente Conselho

*Administrativo de Recursos Fiscais). No caso em questão, a isenção foi cancelada em virtude da ausência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, cuja emissão e renovação cabiam ao Conselho Nacional de Assistência Social CNAS, restando aos órgãos de fiscalização do INSS e, posteriormente, da Receita Federal do Brasil, a verificação objetiva, nesta hipótese (requisito previsto no inciso II, do art. 55, da Lei 8.212/91), da existência ou não do CEBAS. Assim, ausente o certificado, o cancelamento da isenção impunha-se, sem possibilidade de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme dispõe a legislação aplicável à matéria. Portanto, não houve falta de trânsito em julgado administrativo em relação ao processo de cancelamento de isenção, razão pela qual não há que se falar em cerceamento de defesa.*

### **Retroatividade Benigna. Lei nº 12.101/09.**

*Alega a recorrente que deve ser aplicada a exceção ao princípio da irretroatividade das leis prevista no art. 106 do CTN, que dispõe ser possível a aplicação retroativa da lei, desde que nos mesmos contornos da retroatividade do Direito Penal. Isso porque a norma superveniente a ser aplicada é a Lei nº 12.101/09, que dispõe que basta tão somente a entidade certificada atender aos requisitos previstos no art. 29 do mesmo diploma legal para gozar da isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, sendo certo que, no mínimo, desde o ano de 2003 é certificada e preenche os requisitos do citado art. 29.*

*Ocorre que o pleito da recorrente não se enquadra em nenhuma das exceções previstas no art. 106 do CTN, razão pela qual concluiu-se que a lei aplicável é aquela vigente à época da ocorrência dos fatos em respeito às lições elementares da ciência do Direito e às disposições gerais do ordenamento jurídico, em especial arts. 1º e 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – DecretoLei nº 4.657/42 e arts. 105 e 144 do CTN.*

Nesse ponto, entendo que a Procuradoria em seu recurso identificou correntemente a legislação aplicada de forma diversa, indicando paradigmas que se prestam a apreciação da matéria. Destacou os seguintes trechos dos paradigmas em seu recurso:

*Acórdão 2302-02.472 “Não podemos concordar com qualquer possibilidade de incidência, ao caso concreto, do preceito inscrito no §1º do art. 144 do CTN, conforme defendido pela Insigne Relatora, uma vez que o art. 29 da Lei nº 12.101/09 não instituiu qualquer novo critério de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, a justificar a incidência retroativa da Lei nº 12.101/2009. (...) O citado art. 29, ao revés, instituiu, sim, dentro da nova ordem jurídica inaugurada pela aludida Lei nº 12.101/2009, os requisitos necessários exigidos das entidades beneficentes certificadas na forma do Capítulo II dessa lei para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, os quais passaram a ser de observância obrigatória a contar da efetiva*

Processo nº 15563.000407/2010-19  
Acórdão n.º 9202-003.866

CSRF-T2  
Fl. 1.640

---

*vigência e eficácia da Lei nº 12.101/2009, em atenção à regra geral encartada no caput do art. 144 do CTN.”*

*Acórdão 2302-03.052 “Retroatividade Benigna. Lei nº 12.101/09. Alega a recorrente que deve ser aplicada a exceção ao princípio da irretroatividade das leis prevista no art. 106 do CTN, que dispõe ser possível a aplicação retroativa da lei, desde que nos mesmos contornos da retroatividade do*

Face ao exposto, considerando que o lançamento do acórdão recorrido, foi fundamentado na inexistência de ato declaratório de isenção, pressuposto descrito no §1º do art. 55 da lei 8212/91 e que a matéria devolvida a esta CSRF refere-se a retroatividade da lei 12.201/2009, entendo que restou demonstrada a divergência entre a aplicação da lei para os casos apresentados, razão pela qual encaminho por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira