



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720218/2013-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.333 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2021  
**Recorrente** SANTA CASA DE MISERICORDIA JESUS MARIA JOSE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUERIMENTO AO INSS. ART. 55, § 1º, DA LEI Nº 8.212/91. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

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

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

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, com aplicação de votações sucessivas, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos fiscais, à exceção do lançamento referente às contribuições destinadas a Entidades e Fundos denominados Terceiros. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso, e vencidas as conselheiras Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo rocha Paura (suplente convocado), Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 1.177) em face da decisão da 5ª Turma da DRJ/FNS, consubstanciada no Acórdão n.º 07-33.649 (p. 1.146), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de Autos de Infração (AI), nos quais se exigem créditos referentes à contribuição previdenciária e de terceiros, bem como decorrente de descumprimento de obrigação acessória, conforme Relatório Fiscal de fls. 31 a 48, cujo valor total consolidado em 05/04/2013 corresponde a R\$ 896.304,04 (fl. 2), quais sejam:

1. AI DEBCAD n.º 37.366.7396, compreende as contribuições patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), no período de 01/2008 a 12/2008, cujo valor consolidado em 05/04/2013 corresponde a R\$ 644.597,30, conforme Discriminativo do Débito (DD) de fls. 5 a 15;
2. AI DEBCAD n.º 37.366.7400, compreende as contribuições para as terceiras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados no período de 01/2008 a 12/2008, cujo valor consolidado em 05/04/2013 corresponde a R\$ 166.837,74, conforme Discriminativo do Débito (DD) de fls. 20 a 25; e
3. AI DEBCAD n.º 37.366.7388 (CFL 68) decorrente do descumprimento da obrigação acessória de deixar de informar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cujo valor em 05/04/2013 corresponde a R\$ 85.869,00, conforme fl. 3.

No procedimento fiscal foram lavrados ainda os seguintes autos de infração:

- I) AI DEBCAD 51.020.9017 (contribuições patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), no período de 01/2009 a 12/2009); e AI DEBCAD 51.020.9025 (contribuições para as terceiras entidades e fundos FNDE,

INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, no período de 01/2009 a 12/2009), que integram os autos do Processo n.º 15586.720220/2013-10.

II) AI DEBCAD 51.020.9033 CFL 78 (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); AI DEBCAD 51.020.9009 CFL 34 – (deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições sociais); e AI DEBCAD 51.020.8991 CFL 30 – (deixar de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados), que integram os autos do Processo n.º 15586.720223/2013-53.

Discorre sobre a regulamentação da isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, citando a legislação de regência sobre os requisitos a serem preenchidos para fruição do benefício, quais sejam: a) Art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, até 9 de novembro de 2008; b) Art. 28 da Medida Provisória n.º 446, de 07/11/2008, no período de 10 de novembro de 2008 até 11 de fevereiro de 2009; c) Art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a partir de 12 de fevereiro de 2009 até 29 de novembro de 2009; e d) Art. 29 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, a partir de 30/11/2009.

Cita que a empresa informou o código FPAS 639 em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), auto enquadrando-se como entidade beneficente de assistência social, fato que resultou na falta de declaração das contribuições previdenciárias patronais e para as terceiras entidades.

Fala que na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 a entidade deveria atender cumulativamente seus requisitos, combinado com os arts. 206 a 210 Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado sucessivamente pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999 e que, dentre tais requisitos, o necessário requerimento e reconhecimento administrativo da isenção por meio de ato declaratório (§ 1º, art. 55, Lei 8.212/91, e art. 208, RPS), e estar a empresa em situação regular em relação às contribuições sociais (inciso VII, art. 206, RPS) e ainda, a escrituração contábil conforme as normas de contabilidade, adotando para tanto o regime de competência, citando o Parecer CJ n.º 3.460/2005.

Que na vigência da Medida Provisória n.º 446/2008 e da Lei n.º 12.101/2009, para usufruir do benefício a entidade deveria cumprir os seus requisitos, dentre os quais a escrituração regular conforme princípios contábeis, e cumprimento das obrigações acessórias da legislação tributária (arts. 28, incisos VII e XI, da MP 446/2008, e 29, incisos IV e VII, da Lei 12.101/2009), cujo descumprimento ensejaria a lavratura de auto de infração (art. 32, da Lei 12.101/2009 e art. 42 do Decreto n.º 7.237, de 29/07/2010).

No caso do sujeito passivo, apesar de regularmente intimado, não apresentou o Ato Declaratório de Isenção, que validaria o código de FPAS 639 declarado em GFIP.

Que em consulta ao Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil (RFB), consta possuir processos de débitos previdenciários ajuizados, fato impeditivo ao gozo da isenção (art. 55, § 6º, Lei 8.212/91), conforme extrato que juntou (fl. 1088).

Que ao informar o código 639 em GFIP, o sujeito passivo se auto enquadrando indevidamente como entidade isenta, deixando de declarar as contribuições sociais.

Que constatou também ter o sujeito passivo deixado de declarar em GFIP contribuições sociais incidentes sobre remunerações de empregados, apuradas em folhas de pagamento, e sobre contribuintes individuais por meio de recibos avulsos lançados na contabilidade.

Esclarece que, por força da Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu novas diretrizes quanto ao valor da multa aplicável aos lançamentos das contribuições por falta de recolhimento, falta de declaração e de declaração inexata e, em observância ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), fez o comparativo na forma da legislação anterior e a atual, aplicando

ao lançamento a que melhor favoreceu o sujeito passivo, que no caso dos autos, resultou favorável a legislação pretérita para as competências 01/2008 a 10/2008.

Destaca, ainda, que a GFIP da competência 11/2008 foi entregue em 05/12/2008, já na vigência da novel legislação, aplicando-se nesta competência as disposições do art. 32º da Lei nº 8.212/91 (Auto de Infração CFL 78, DEBCAD nº 51.020.9033 - integrante do processo nº 15586.720223/201353).

No que se refere a escrituração contábil, diz que o sujeito passivo não obedeceu o regime de competência, contabilizando recibos avulsos referentes as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais pelo regime de caixa, ou seja, deixou de apropriar remunerações de segurados no mês em que os serviços foram prestados, fato que resultou na lavratura do Auto de Infração CFL 34 DEBCAD nº 51.020.9009 integrante do processo nº 15586.720223/2013-53.

Relata que a entidade não incluiu em folhas de pagamento as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais por meio de recibo avulsos, descumprindo a obrigação acessória prevista no art. 32, inciso I, da Lei nº 8.212/91, fato que motivou a expedição do Auto de Infração CFL 30 DEBCAD nº 51.020.8991 integrante do processo nº 15586.720223/2013-53.

Em síntese apontou que a entidade não cumpriu os requisitos para fruição da isenção, nestes termos:

1. Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, no período de 01/01/2008 a 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009, o sujeito passivo não atendeu a todos os requisitos exigidos para o gozo de isenção, bem como descumpriu obrigações acessórias previdenciárias;

2. Na vigência da Medida Provisória nº 446/2008, no período de 10/11/2008 a 11/02/2009, houve ofensa ao art. 28, XI, por descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias (deixar de declarar em GFIP contribuições sobre remunerações de segurados empregados apuradas em folha de pagamento, e sobre segurados empregados e contribuintes individuais mediante recibos avulsos lançados na contabilidade; não observância do regime de competência na escrituração contábil, contabilizando recibos avulsos relativos a remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais pelo regime de caixa; e deixou de incluir em folhas de pagamento os valores de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais por meio de recibos avulsos; e

3. A partir de 30/11/2009, na vigência da Lei nº 12.101/2009, houve ofensa ao art. 29, VII, por descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias (deixar de declarar em GFIP contribuições sobre remunerações de segurados empregados apuradas em folha de pagamento, e sobre segurados empregados e contribuintes individuais mediante recibos avulsos lançados na contabilidade; não observância do regime de competência na escrituração contábil, contabilizando recibos avulsos relativos a remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais pelo regime de caixa; e deixou de incluir em folhas de pagamento os valores de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais por meio de recibos avulsos.

Relata que no confronto das GFIP e Folhas de Pagamento foram apuradas divergências entre as remunerações dos segurados empregados declaradas, conforme planilha que elaborou, apontando que deixaram de ser declaradas em GFIP as diferenças de folhas de pagamento.

Em análise dos registros contábeis referentes a pagamentos mediante recibos avulsos a empregados e contribuintes individuais, conforme planilha que elaborou, ficou comprovado que não foram declaradas em GFIP e em folhas de pagamento.

Explica que o lançamento fiscal corresponde aos valores das remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, constantes em GFIP, folhas de pagamento e recibos avulsos verificados na contabilidade, cujos levantamentos em relação as contribuições previdenciárias patronais constam assim denominados:

*C1 - RECIBOS AVULSOS – PRESTADORES DE SERVIÇOS – PF  
C2 - RECIBOS AVULSOS – PRESTADORES DE SERVIÇOS – PF  
C3 - PRESTADORES DE SERVIÇOS – PESSOAS FÍSICAS  
CI - PRESTADORES DE SERVIÇOS – PESSOAS FÍSICAS  
FP – DIVERGENCIAS – FOPAG x GFIP  
RA – RECIBOS AVULSOS – EMPREGADOS  
RB – RECIBOS AVULSOS – EMPREGADOS  
S1 - SEGURADOS EMPREGADOS  
SE – SEGURADOS EMPREGADOS*

No que concerne o lançamento fiscal da contribuição social para as terceiras entidades, corresponde aos valores das remunerações de segurados empregados constantes em GFIP, folhas de pagamento e recibos avulsos verificados na contabilidade, cujos levantamentos constam assim denominados:

*FP – DIVERGENCIAS – FOPAG x GFIP  
RA – RECIBOS AVULSOS – EMPREGADOS  
RB – RECIBOS AVULSOS – EMPREGADOS  
S1 - SEGURADOS EMPREGADOS  
SE – SEGURADOS EMPREGADOS*

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

### **DA IMPUGNAÇÃO**

O sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 1095 a 1119 e documentos anexos de fls. 1120 a 1131.

Inicialmente requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fundamento nos arts. 61 da Lei n.º 9.784/1999 e 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), face a impugnação apresentada. Pretende, ainda, em prefacial, a observância das Súmulas Vinculantes n.º 09 e 13, do Supremo Tribunal Federal, que determina a aplicação da lei mais benéfica, em obediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade, proteção ao direito adquirido, individualização da pena e dignidade do trabalho, pretendendo, com isso, o afastamento dos autos de infrações, que aqui reproduzo da peça impugnatória:

[...]

Ainda a Súmula Vinculante n.º 13 (treze) em conformidade com o artigo 5º, II da Constituição Federal do Brasil, assegura sobre a luz da moralidade administrativa, o Princípio da Legalidade –Fundamento para edição da citada súmula em que reside amparo ainda no artigo 37 da Carta Magna –que determina a observância aos princípios norteadores da Administração Pública, quais sejam: Legalidade; Impessoalidade; Moralidade; Publicidade e eficácia.

Considerando que a auditoria fiscal foi concluída em 2013 as Leis revogadas perdem eficácia devendo retroagir somente para beneficiar como assegura o Princípio da Legalidade; Considerando que os referidos autos de Infrações foram aplicados violando direito adquirido, desconsiderando a Recorrente como não sendo uma Entidade Beneficente a época dos fatos; Desconsiderando ainda dispositivos de Leis que autorizam a ratificação dos livros diários e contábeis, assim como seus lançamentos em percentuais que a Recorrente efetuava por se considerar Entidade Beneficente, assim como os lançamentos avulsos que continham as rubricas individuais dos pagamentos, não ocorreu a dupla visita como determina o artigo 55 da Lei Complementar 123/2006; Considerando que os autos de infrações foram aplicados com fundamento em dispositivos legais revogados, e com lei mais nova a do exercício auditado que se deu em janeiro de 2008 a dezembro de 2009 não podendo retroagir a Lei nova para prejudicar somente para beneficiar vem com fundamento na Súmula 473 do STF que permite a Administração Pública anular seus próprios atos, pedir a revogação/anulação dos autos das infrações em epígrafe.

[...]

Diz que no exercício da auditoria possuía certificados de entidade beneficente; que o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi renovado pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), por meio da Resolução n.º 7, de 3 de fevereiro de 2009 (fls. 1120 a 1122) e que anteriormente fora renovado para o

período de 18/07/2006 a 10/07/2008 (fls. 1124 e 1125), pelo que entende comprovado ser entidade beneficente, com direito à isenção das contribuições sociais, conforme o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Discorda das autuações por meio dos Autos de Infração n.º 51.020.9017 e n.º 51.020.9025, por entender que possuía direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, conforme determinações do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que estava em vigor até 27 de novembro de 2009, consoante apontado no próprio Relatório Fiscal.

Aduz que auditoria fiscal foi concluída somente em 2013, não podendo violar o direito adquirido, em que a lei somente retroage para beneficiar, citando doutrina.

Que a Lei n.º 12.101/2009, em vigor em 27 de novembro de 2009, ao tratar das certidões que passaram a ser emitidas a partir de sua vigência, dispõe em seus arts. 1º e 4º os requisitos para renovação dos certificados, que a recorrente possuía até dezembro de 2009, portanto, dentro da lei.

Que, no entanto, os autos de infrações citam que deveria atender cumulativamente os requisitos dos arts. 206 a 210 do Decreto n.º 3.048/99, já revogado pelo Decreto n.º 7.237/2010. Nestes termos, considera que a lei deve ser interpretada de forma favorável, conforme Súmulas STF n.º 09 e 13 e, como a auditoria se encerrou no ano de 2013, devem ser desconsideradas as exigências destes artigos revogados, forte no princípio da retroatividade, discorrendo ainda, sobre *vacatio legis*.

Fala que os autos de infrações referentes ao exercício de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, com base na Lei n.º 12.101/2009, arts. 206 a 210 do Decreto n.º 3.048/99 e Decreto n.º 7.237/2010, desconsideram a segurança jurídica das leis brasileiras, e exigem regras que alteraram dispositivos legais para concessão dos certificados em 2010, retroagindo sua aplicação para o exercício de 2008, que considera ilegal.

No que se refere a escrituração contábil, em que se apontou falha, aduz que se os recibos avulsos não estavam dentro do padrão exigido, deveria ser dado prazo para retificação, como permite a legislação vigente; que não prevaleceu o bom senso; que deveria ser aplicada uma pena de advertência e dar prazo para correção dos lançamentos, por considerar ter agido de boa-fé; que a dupla visita para lavratura de auto de infração encontra amparo na Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, em seu art. 55, § 1º, que não foi observado pela autoridade fiscal.

Entende que não é devedora, uma vez que os fiscais deixaram de considerar os certificados emitidos por órgãos competentes na época do exercício da auditoria (período de janeiro de 2008 a dezembro 2009), que atestam ser uma entidade beneficente e, ainda, com base em dispositivos de lei já revogados. Tem que se era detentora dos certificados, usou corretamente o código FPAS 639.

Que no tocante ao fato de não ter apresentado o Ato Declaratório de Isenção para validar a informação do código FPAS 639, diz que os arts. 206 a 210 do Decreto n.º 3.048/99 já estavam revogados quando a auditoria fiscal foi concluída no ano de 2013, não podendo retroagir sua eficácia.

Da mesma forma diz que o auditor fiscal agiu de forma contrária à lei, quando tratou das exigências previstas no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, deixando de observar que já estava revogado pela Lei n.º 12.101/2009, não podendo retroagir para prejudicar a impugnante.

Especificamente no tocante aos Autos de Infração n.º 37.366.7388 CFL 68 e n.º 51.020.9033 CFL 78, diz que foram aplicados sem antes orientar ou dar um prazo para correção, como determina a Lei Complementar 123/2006 (art. 55), desconsiderando ainda o fato de ser uma entidade beneficente, cujos lançamentos foram efetuados dentro deste enquadramento e amparo jurídico.

No caso do AI DEBCAD n.º 51.020.8991 CFL 30, que diz respeito aos lançamentos das remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais através de recibos, aduz que não foi dado prazo para correção, conforme previsão da Lei Complementar 123/2006.

Fala, ainda, sobre o art. 32A da Lei 8.212/1991, quando trata de informações incorretas ou omissas, em que é intimado para apresentar as correções ou informações pendentes,

estando este dispositivo em conformidade com a Lei Complementar n.º 123/2006, fato não observado pelo auditor fiscal.

Reforça que atende todos os requisitos legais exigidos no exercício de janeiro de 2008 a dezembro de 2009 para a fruição da isenção das contribuições sociais, por ser entidade beneficente, tendo efetuado corretamente os lançamentos em seus livros contábeis.

Em insurgência, ainda, apresentou tópicos específicos sobre as lavraturas fiscais, que aqui sintetizo:

1. Auto de Infração AIOA/DEBCAD n.º 51.020.8991 CFL: 30:

Diz que a infração tem por fundamento o art. 32, I, da Lei n.º 8.212/91 c/c o art. 225, I, § 9º, do Decreto n.º 3.048/99, já revogado.

Fala que a auditoria foi concluída em 2013, pelo que não se pode usar dispositivo revogado para aplicar o auto de infração, em observância ao princípio da irretroatividade e legalidade, citando doutrina.

Ainda, conforme o art. 55 da Lei Complementar n.º 123/2006, c/c com o art. 32A da Lei n.º 8.212/91, não foi dado prazo razoável para correção dos lançamentos contábeis em seus livros Diário.

Destaca, ainda, que o valor da multa foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 15, de 10/01/2013, pelo que entende que o dispositivo não pode atingir a impugnante, em obediência ao princípio da irretroatividade, uma vez que a auditoria se refere ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

2. Auto de Infração AIOA/DEBCAD n.º 51.020.9001 CFL: 34:

Fala que o art. 32, II, da Lei n.º 8.212/91 dispõe que devem ser lançados mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores e os totais recolhidos, segundo as regras do artigo 225, II, §§ 13 ao 17 do Decreto n.º 3.048/99, dispositivo já revogado.

Diz que por se tratar de dispositivo já revogado, não pode persistir o auto de infração, citando doutrina.

Ainda, conforme o art. 55 da Lei Complementar n.º 123/2006, c/c com o art. 32A da Lei n.º 8.212/91, não foi dado prazo razoável para correção dos lançamentos contábeis em seus livros Diário.

Destaca, ainda, que o valor da multa foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 15, de 10/01/2013, pelo que entende que o dispositivo não pode atingir a impugnante, em obediência ao princípio da irretroatividade, uma vez que a auditoria se refere ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

3. Auto de Infração AIOA/DEBCAD n.º 51.020.9033 CFL: 78:

Discorda da lavratura fiscal, por entender que no exercício da auditoria possuía certificados que asseguravam sua condição de entidade beneficente e, portanto, com direito de informar o código FPAS 639 em GFIP, fazendo jus à isenção, como determina o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Que teve seu certificado renovado pela Resolução n.º 7, de 03/02/2009; que o CNAS renovou o seu certificado para o período de 18/07/2005 a 10/07/2008; que o Ministério da Justiça emitiu em 30/06/2007 o certificado de utilidade pública federal com validade até 30/04/2008.

4. Auto de Infração AIOA/DEBCAD n.º 37.366.7388 CFL: 68:

Fala que autoridade fiscal reconhece os certificados que consideram a impugnante como entidade beneficente.

Discorre sobre os efeitos da Medida Provisória n.º 446/2008, em que a autoridade fiscal apontou que os atos jurídicos praticados na sua vigência conservam-se por ela regidas.

Diz que a MP 446/2008 não foi convertida em lei, não sendo possível a eficácia desses atos jurídicos para revogar artigos de outras leis ordinárias, citando doutrina e jurisprudência a respeito do art. 62 da Constituição Federal e sobre repristinação de leis.

Aduz que no ordenamento brasileiro não se admite a revogação de artigo de lei ordinária por dispositivo constante em Medida Provisória que não foi convertido em lei, como é o presente caso.

Tem, portanto, como correto ter declarado a menor em GFIP, lançamentos relativos ao período auditado, por se enquadrar como Entidade Beneficente no código FPAS 639, com isenção concedida na forma da legislação, não podendo ser interpretado em seu desfavor o dispositivo Constitucional do artigo 62, § 11, por haver Lei ordinária, o Código Civil, hierarquicamente superior a MP 446/2008, dispondo ao contrário dos dispositivos da referida MP, devendo ser desconsiderada ou anulado o citado auto de infração.

5. Autos de Infração AIOP/DEBCAD n.º37.366.7396 e AIOP/DEBCAD n.º 37.366.7400:

Discorda da lavratura fiscal, por entender que no exercício da auditoria possuía certificados que asseguravam sua condição de entidade beneficente e, portanto, com direito de informar o código FPAS 639 em GFIP, fazendo jus à isenção, como determina o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Que teve seu certificado renovado pela Resolução n.º 7, de 03/02/2009; que o CNAS renovou o seu certificado para o período de 18/07/2005 a 10/07/2008; que o Ministério da Justiça emitiu em 30/06/2007 o certificado de utilidade pública federal com validade até 30/04/2008.

Da Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP):

Diz que só haverá transgressão para RFFP depois de esgotados os recursos administrativos, porém, o item 24 do Relatório Fiscal é omissivo quanto à responsabilidade da pessoa em futura representação, considerando que a presidente da entidade, na época dos fatos era outra pessoa, e que a responsabilidade penal não pode passar da pessoa do infrator.

Cita dispositivos da Constituição Federal a respeito do princípio da individualização da pena, bem como doutrina a respeito; que a pessoalidade da sanção administrativa veda, por certo, a chamada responsabilidade solidária, ainda que estabelecida por lei, uma vez que esta não pode violar princípio constitucional do direito administrativo sancionador.

Pedidos finais:

Por fim requereu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fundamento nos arts. 61 da Lei n.º 9.784/1999 e 151, inciso III, do CTN; e improcedência dos lançamentos fiscais.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do Acórdão n.º 07-33.649 (p. 1.146), conforme ementa abaixo reproduzida:

**ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. REQUISITOS.**

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

**ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO.**

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

**ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. EXISTÊNCIA DE DÉBITO. IMPEDIMENTO AO BENEFÍCIO.**

A existência de débito é causa impeditiva ao reconhecimento do benefício de isenção de contribuição social.

**ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.**

Para usufruir o benefício de isenção a entidade deve obediência aos princípios contábeis, dentre os quais o da oportunidade e da competência.

ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO ACESSÓRIA TRIBUTÁRIA.

Para fruição do benefício da isenção a entidade deve cumprir fielmente as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

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

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

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTENÇÃO DO AGENTE.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

FATO GERADOR. LANÇAMENTO FISCAL. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA APLICÁVEL.

O lançamento fiscal reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

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

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP 449/08. ART. 106, CTN. ART. 35 LEI 8.212/91.

São aplicáveis às multas nos lançamentos de ofício, quando benéficas, as disposições da novel legislação.

ARGUMENTOS DE DEFESA. LIMITES DA LIDE. CONVENCIMENTO DO JULGADOR.

O julgador não está obrigado a enfrentar todos os argumentos expendidos pelas partes, nem, ao menos, utilizar-se dos fundamentos que elas entendem serem os mais adequados para solucionar a causa posta em apreciação, bastando a fundamentação suficiente ao deslinde da questão.

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.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Constatado pela autoridade fiscal que a conduta do sujeito passivo se constitui, em tese, crime, cabível a formalização de representação ao órgão competente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/01/2014 (p. 1.176), a Contribuinte, em 12/02/2014, apresentou o seu recurso voluntário (p. 1.177), defendendo, em síntese, que, *quanto à multa por, em tese, ter se lançado por vontade própria como entidade beneficente, esta não assiste razão, uma vez que a Agravante possuía todos os certificados, a mais de 50 (cinquenta) anos que é beneficente, existe recurso com efeito suspensivo de pedido para se lançar no código FPAS 639; orientação jurisprudencial não admite aplicação de multa, quando o fato não foi definitivamente julgado, devendo prevalecer em favor do contribuinte os princípios constitucionais, como foi exaustivamente discursado no presente recurso.*

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Autos de Infração com vistas a exigir contribuição previdenciária e de terceiros, bem como decorrente de descumprimento de obrigação acessória, a saber:

1. AI DEBCAD n.º 37.366.739-6: compreende as contribuições patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), no período de 01/2008 a 12/2008;

2. AI DEBCAD n.º 37.366.740-0: compreende as contribuições para as terceiras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados no período de 01/2008 a 12/2008; e

3. AI DEBCAD n.º 37.366.738-8 (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.

Analisando-se o Relatório Fiscal (p. 31), verifica-se que a autuação está embasada nos seguintes fundamentos, em resumo:

\* O sujeito passivo não apresentou, apesar de regularmente intimado a fazê-lo, o Ato Declaratório Concessivo de isenção, que validaria a informação de FPAS 639 declarada em GFIP. A entidade por força do art. 55, da Lei n.º 8.212/1991, para ter ri le -x)-nhecimento da isenção das contribuições previdenciárias e conseqüentemente das contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), teria que requerer a RFB, devendo o pedido ser instruído com documentos para demonstrar o cumprimento dos requisitos exigidos, sendo que o documento hábil para comprovar o deferimento da isenção pode ser um ofício oriundo da administração tributária, um Ato Declaratório de Isenção ou um Ato Declaratório Executivo, conforme data em que foi outorgada.

\* O contribuinte, conforme consulta ao extrato de devedor extraía() dos sistemas informatizados da RFB, possui processos de débitos previdenciários ajuizados referentes a ações fiscais anteriores. Em obediência ao art. 55, § 6º, da Lei n.º 8.212/1991, verifica-se que existem débitos impeditivos ao gozo da isenção.

Como se vê, e em resumo, a autuação fiscal está embasada na falta de apresentação, por parte da Contribuinte, do requerimento de isenção ao INSS de que trata o § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 1.095), defendendo que *é uma Entidade Beneficente e faz jus as isenções das contribuições sociais como determina o artigo 195, § 7º da Constituição Federal do Brasil*.

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

Pois bem!!

Acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88, socorro-me aos escólios do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão n.º 2201-007.842, de 01 de dezembro de 2020, *in verbis*:

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

De início, registre-se que não há na Constituição brasileira de 1988 menção expressa à existência aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que no atual discurso tributário-constitucional a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” começa a dar lugar à expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, revelando, assim, uma mudança de perspectiva em que as normas constantes do artigo 150 da Constituição passam a ser vistas não mais do ponto de vista do Estado, como limites ao exercício de sua competência, mas, sim, a partir da perspectiva do contribuinte, enquanto direitos e garantias subjetivos.

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

E, aí, por força da cláusula de abertura constante do artigo 5º, § 2º da Constituição, a qual representa uma cláusula que consagra a abertura material do sistema constitucional de direitos fundamentais – decerto que o rol contido no artigo 5º da Constituição não traz uma enumeração taxativa –, pode-se dizer que no campo do direito tributário as limitações constitucionais ao poder de tributar acabam conferindo densidade normativa e garantindo os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, os quais, a rigor, conformam a própria forma de existir do poder de tributar. É nesses termos que se posiciona Dalton Luiz Dallazem:

“E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no ‘tipo’ direitos fundamentais? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, no direito de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio

Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)”

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

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

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

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo,

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

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

(...)”

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

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

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

“Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

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

Ainda que o constituinte tenha disposto “são isentas”, decerto que a norma constante do artigo 150, § 7º da Constituição Federal deve ser considerada, na verdade, como espécie de imunidade tributária por se tratar de norma constitucional que acaba proibindo o exercício da tributação para o custeio da seguridade social das entidades beneficentes, conforme restou reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028/DF. Aliás, é nesse sentido que também se manifesta Sacha Calmon Navarro Côelho:

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

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

Paulo de Barros Carvalho também dispõe nesses termos:

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

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

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

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

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

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

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

“Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

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

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

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

artigo 195, § 7º constitui uma exceção ao artigo 146, inciso II, deve-se consignar, em mesmo tom, e seguindo-se as regras da lógica – eis aí o princípio da identidade –, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” representaria, também, uma exceção ao artigo 146, inciso II da Constituição.

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

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

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

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

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

Se a imunidade é um direito, sua contrapartida é um dever: o dever de respeitar os limites do poder de tributar. Aceitar que lei ordinária é veículo adequado para impor os requisitos exigidos para o reconhecimento do direito à imunidade corresponde a admitir a existência de mais de cinco mil leis prescrevendo requisitos diversos, considerando-se o número de Municípios que poderiam editar leis próprias, aplicáveis para que os sujeitos discriminados na Constituição tenham reconhecido seu direito à imunidade dos impostos.” (grifei).

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

Consoante ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo<sup>13</sup>, a “lei” a que alude o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar:

“A lei (referida no § 7º do art. 195) significa ‘lei complementar’ (Código Tributário Nacional) que, relativamente à imunidade dos impostos para as instituições de assistência social, estabelece (no art. 14) os requisitos seguintes: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II – aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade, capazes de assegurar sua exatidão.”

Ives Gandra da Silva Martins<sup>14</sup> também se posiciona no sentido de que a regra constante do artigo 195, § 7º apresenta natureza de autêntica imunidade e não de isenção. Confira-se:

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

[...]

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

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

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

Dito isto, a “lei” a que se refere o artigo 195, § 7º da Constituição Federal é a Lei Complementar, ou seja, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 14 deve ser aplicado analogicamente tanto em decorrência da falta de Lei complementar que cuide das condições materiais para o gozo da imunidade das contribuições da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social como também para que a imunidade ali prevista não reste sem eficácia<sup>16</sup>.

A propósito, note-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1998 e estabelece os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo das imunidades previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea “c” e 195, § 7º da Constituição, não cabendo à lei ordinária, portanto, dispor sobre a matéria

em razão da reserva decorrente do artigo 146, inciso II da Constituição, restando-se perceber, pois, que o legislador ordinário poderá, apenas, estabelecer requisitos formais quanto ao gozo das imunidades.

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

“Lei n.º 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO II - Disposições Especiais

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

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

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

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código. **Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991**, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, **dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, restabelecer o**

**entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário** inscrito na Certidão de Dívida Ativa n.º 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência. (destaquei)

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

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema n.º 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 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 n.º 2.187-13/2001.

Por fim, em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, caput; 31 e 32, §1º, da Lei n.º 12.101/09, afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

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

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

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

Neste contexto, em relação aos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal (AI DEBCAD n.º 37.366.739-6, referente à cota patronal e SAT/RAT; e AI DEBCAD n.º 37.366.740-0, referente à contribuição para terceiros), impõe-se o provimento parcial do recurso voluntário para cancelar o AI DEBCAD n.º 37.366.739-6 (cota patronal e SAT/RAT).

No que tange ao AI DEBCAD n.º 37.366.740-0, com vistas a exigir as contribuições destinadas a outras entidades (terceiros), socorro-me aos escólios do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, objeto do Acórdão n.º 2402-009.524, de 08 de março de 2021, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

4. Agravo regimental conhecido e não provido.

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

Neste espedeque, nega-se provimento ao recurso voluntário em relação ao AI DEBCAD n.º 37.366.740-0.

Por fim, mas não menos importante, em relação ao AI DEBCAD n.º 37.366.738-8 (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, verifica-se que este é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

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

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

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se o AI DEBCAD n.º 37.366.739-6 e o AI DEBCAD n.º 37.366.738-8.

(documento assinado digitalmente)

**Gregório Rechmann Junior**