



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.722252/2021-80
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-010.400 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSTITUTO NACIONAL DE PESQUISA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2017, 2018

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. ADI 4480
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. PRELIMINAR AFASTADA

O Supremo tribunal federal não declarou a inconstitucionalidade do caput do artigo 32, Lei 12.101/2009, bem como do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII, quando do julgamento da ADI 4480. Sendo considerados, na oportunidade, constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Assim, tais dispositivos podem embasar lançamentos tributários não havendo que se falar em inconstitucionalidade.

ARTIGO 41 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 187/2021. APLICAÇÃO.

O art. n. 41 da Lei Complementar n. 187/2021 aplica-se apenas para créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, para anular a decisão proferida pela DRJ e determinar o retorno dos autos à 1ª instância para exame de todas as questões trazidas em sede de impugnação. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de contribuições previdenciárias patronais, incluindo aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), no valor de R\$ 68.858.231,18 (fls. 48095) e de contribuições devidas a outras entidades e fundos (SENAC, SESC, INCRA, Salário-Educação, SEBRAE), no valor de R\$ 17.994.451,97, com multa qualificada de 150% e juros, ambos lavrados para o período de 01/2017 a 13/2018, contra o contribuinte INSAUDE -INSTITUTO NACIONAL DE PESQUISA E GESTÃO EM SAÚDE e os sujeitos passivos solidários listados abaixo:

ANIS GHATTAS MITRI FILHO, CPF 330.693.348-14;
CARLOS JOSÉ MASSARENTI, CPF 000.855.948-14;
DANIEL AUGUSTO GONSALES CAMARA, CPF 219.022.628-75;
ENYLO VINICIUS FARIA, CPF 977.732.476-68;
FERNANDO DOS SANTOS SILVA, CPF 311.838.448-40;
LUCIANO BOLONHA GONSALVES, CPF 778.906.201-87;
MARCELO GURJAO SILVEIRA AITH, CPF 195.378.048-28;
MARCO ANTONIO DA SILVA FILHO, CPF 363.082.738-13;
MARCUS VINÍCIUS ALVES DA SILVA RODRIGUES, CPF 306.866.388-16;
NELSON ALVES LIMA, CPF 695.213.958-34;
PAULO ROBERTO SEGATELLI CAMARA, CPF 921.448.708-10;
RONALDO PASQUARELLI, CPF 072.564.988-70.
SILVANA APARECIDA GRANDO PASQUARELLI, CPF 712.666.239-49;
WALDOMIRO MONFORTE PAZIN, CPF 023.574.198-14;
WALTER SOUZA PINTO, CPF 753.244.588-72;

Nos autos, encontramos extenso relatório fiscal Relatório Fiscal consta dos autos às fls. 47754/48094, no qual a autoridade lançadora enumera as diversas irregularidades que teriam sido constatadas e que levaram ao lançamento ora analisado, abaixo destaco alguns dos pontos levantados pela douda fiscalização:

CAPÍTULO 7 - DOS OBJETIVOS E CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

7.1 O procedimento fiscal teve por objetivo verificar se o contribuinte atende aos pressupostos e requisitos materiais e se efetivamente faz jus ao benefício fiscal consoante a legislação pertinente:

7.1.1 Imunidade tributária da CPP - Contribuição Previdenciária Patronal, RAT e Terceiros - CF/1988, artigo 195, §7º.

Foi constatado que o sujeito passivo não cumpre os pressupostos e requisitos estabelecidos pela legislação tributária para gozo de imunidade de Contribuições Previdenciárias.

Para além do mero descumprimento de obrigações constitucionais, legais e regulamentares, o contribuinte empreende, na figura de seus representantes (diretores, administradores e conselheiros), diversas estratégias com o único propósito de enriquecimento particular dos representantes pessoas físicas por meio de desvios de recursos da entidade INSAÚDE.

Há também circunstâncias indiciárias caracterizadas pela não comprovação de prestação de serviços, aliada à contratação de pessoas jurídicas sediadas em endereços residenciais e com ínfimo capital social, além da ausência de segurados empregados ou contribuintes individuais que permitem estabelecer a simulação de prestação de serviços e o esvaziamento do patrimônio da INSAÚDE.

Ademais, a própria atividade empresária desenvolvida pela INSAÚDE a coloca como legítima representante do 2º setor (iniciativa privada do desempenho de atividade econômica), sendo impossível o gozo de imunidade constitucional como se o 3º setor integrasse.

Como restará demonstrado cabalmente, tais apontamentos serão corroboradas, comprovadas e demonstrados em cada passagem da instrução probatória do procedimento fiscal.

Em apertada síntese temos que, quanto à Imunidade tributária da CPP, RAT e Terceiros - CF/1988, artigo 195, §7º:

A INSAÚDE desenvolve atividade empresária que a coloca como integrante do 2º setor e não do 3º setor. Incabível o enquadramento como entidade imune por ofensa ao art. 2º, inciso I, alínea "b" da Lei 9.637/1998.

A INSAÚDE, ao remunerar membros da diretoria executiva na forma de pessoa jurídica, incorreu em ofensa ao CTN, art. 14, inciso III e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos IV e VII.

7.7.3 A INSAÚDE, ao remunerar de forma oblíqua membros da diretoria, administração e conselheiros, distribuiu (fraudulentamente) patrimônio a seus representantes, vulnerando o CTN, art. 14, inciso I, e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos I e V.

A INSAÚDE utilizou de fraude e simulação em contratações para consumir o patrimônio da entidade em benefício de pessoas físicas e jurídicas, atacando frontalmente o CTN, art. 14, artigos. I e III e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos IV, V e VII.

A entidade não apresentou, em sua completude, documentação que comprove suas receitas e despesas, afronta ao CTN, art. 14, inciso III e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos IV e VI.

(...)

8. CAPÍTULO 8 - DAS RESSALVAS DA AUDITORIA INDEPENDENTE

8.1 Em consulta aos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis publicada no Diário Oficial Empresarial de 09/06/2018, há revelação comprometedoras em relação à higidez contábil e a conservação de documentos que lastreiam os registros contábeis.

(...)

9. CAPÍTULO 9 - DOS PAGAMENTOS DE REMUNERAÇÃO AOS DIRIGENTES ÀS PESSOAS JURÍDICAS DE SUAS TITULARIDADES

Conforme já salientado pela leitura dos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis 2016 e 2017, houve ênfase para remuneração de diretores pagas por meio de pessoa jurídica, inclusive chamando a atenção para riscos relacionados à imunidade tributária.

Pois bem, apesar dos alertas veementes da auditoria independente, a INSAÚDE continuou a praticar tais pagamentos de forma fraudulenta e sonegadora conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal TIF01:

(...)

10. CAPÍTULO 10 - DA CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS PERTENCENTES AOS DIRETORES, ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS DA INSAÚDE

10.1 A finalidade deste CAPÍTULO é consolidar o entendimento de que os diretores já identificados e qualificados da INSAÚDE não pouparam esforços para, sempre que possível, drenar recursos preciosos da entidade filantrópica, seja por meio de salários inflados se comparados com grandes empresas privadas nacionais e multinacionais, ou ainda constituindo pessoas jurídicas prestadoras de serviços à INSAÚDE. Serviços estes muitas vezes não comprovados, ou ainda serviços insuscetíveis de serem desempenhados por pessoa jurídica, tais como: direção, gestão, administração.

(...)

11. CAPÍTULO 11 - DA CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO

11.1 A fiscalização constatou a existência de contratações e pagamentos pela INSAÚDE de empresas sediadas em endereços residenciais, sem declaração de GFIP, sem dados em DIRF, com objetos sociais genéricos tais como desenvolvimento profissional e gerencial ou consultoria administrativa e serviços, para as quais a INSAÚDE não apresentou sequer contratos e comprovação de execução de serviços relacionados. A INSAÚDE afirma também que não promoveu procedimento de escolha, chamamento público ou procedimento similar para justificar as contratações.

(...)

12. CAPÍTULO 12 - A INSAÚDE DEDICA-SE À ATIVIDADE EMPRESÁRIA

1. Em breve retrospectiva dos capítulos anteriores, restou comprovado que a INSAÚDE efetua pagamentos a diretores executivos empregados em contas de pessoas jurídicas de titularidade dos diretores, simulando contratações, basicamente falseando declarações, lançamentos contábeis e incorrendo em sonegação fiscal.

(...)

13. CAPÍTULO 13 - INSAÚDE É EMPRESA DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA E CONSULTORIA CONFORME ELA PRÓPRIA ANUNCIA

Conforme sedimentada e remansosa jurisprudência, inclusive capitaneada pela Corte Suprema (STF), as entidades sem fins lucrativos que gozam de imunidade / isenção tributárias não estão impedidas da prática de atividade empresarial, contanto que conservem o caráter excepcional e todo o resultado seja revertido para a atividade precípua, qual seja, as ações de gratuidade.

O estudo mais minucioso sobre as reais atividades desenvolvidas pela INSAÚDE revelam não só o caráter predominantemente empresarial, mas também o franco intuito de dominação de mercado.

(...)

14.CAPÍTULO 14 - INSAÚDE É EMPRESA DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA EM RAZÃO DOS CONTRATOS QUE CELEBRA

1. A verificação preliminar no site da INSAÚDE revela que as unidades de saúde e educação cedidas pelos entes públicos para a "gestão" da fiscalizada constituem "projetos" a serem geridos, verdadeira atividade empresarial de prestações de serviços de cessão e gestão de mão de obra como atividade meio para o desempenho final de serviços públicos de saúde e educação (titularizados pelo ente público).

(...)

Cientificados do lançamento em comento os sujeitos passivos apresentaram impugnações que foram julgadas procedentes pela DRJ06, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E SOCIAIS.

O art. 41 da Lei Complementar 187/2021 determinou a extinção dos créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, motivados por decisões derivadas de processos administrativos, com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n 2028 e 4480

Tendo em vista o valor exonerado de **R\$ 86.852.683,15**, interposto o respectivo recurso de ofício.

É o relatório

Voto

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa, Relator.

Antes de analisar o mérito, é preciso verificar o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso de ofício.

O Recurso de Ofício interposto pela DRJ tem amparo no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, verbis:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

A autoridade julgadora de primeira instância observou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício fixado na legislação vigente na ocasião do julgamento da Impugnação Administrativa. Nestes termos, no momento do julgamento de primeira instância ainda estava vigente a portaria **MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 que estipulava como limite para o recurso de ofício o montante de R\$ 2.500.000,00.**

Em conformidade com o Enunciado nº 103 de Súmula CARF, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância:

Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que estabeleceu um novo limite para interposição de recurso de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) **recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).**

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Constata-se que o lançamento em questão é de **R\$ 86.852.683,15 (fls. 48095 e 49138)** e, portanto, acima do limite para interposição de recurso de ofício. Desse modo, conheço do recurso de ofício.

Mérito

Agora vejamos a fundamentação do Acórdão recorrido, grifei :

2. DA PREJUDICIAL

O Capítulo 16 do Relatório Fiscal dispõe que, para a constituição de ofício do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias patronais, com reflexo em RAT e terceiros, foi observado o rito do art. 32 da Lei nº 12.101/2009:

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

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

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

Ocorre que foi declarada a inconstitucionalidade material do referido art. 32 da Lei nº 12.101/2009, entre outros dispositivos, no julgamento da ADI 4480, conforme decisão abaixo copiada em parte:

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.480 DISTRITO FEDERAL
RELATOR :MIN. GILMAR MENDES REQTE.(S) CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS
ESTABELECIMENTOS DE ENSINO - CONFENEN ADV.(A/S) RICARDO ADOLPHO
BORGES DE ALBUQUERQUE E*

OUTRO(A/S)

*INTDO.(A/S) -.PRESIDENTE DA REPÚBLICA INTDO.(A/S) -.CONGRESSO
NACIONAL ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO Ação direta de
inconstitucionalidade. 2. Direito Tributário. 3. Artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14,
§§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009,
com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, que dispõe sobre a certificação das
entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de
contribuições para a seguridade social. 4. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação
superveniente. Perda de objeto. 5. Regulamentação do § 7º do artigo 195 da
Constituição Federal. 6. Entidades beneficentes de assistência social. Modo de
atuação. Necessidade de lei complementar. Aspectos meramente procedimentais.
Regramento por lei ordinária. 7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem
como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral). 8. Ação direta de
inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente
procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I
e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei
12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013. (grifei)*

*A C Ó R D Ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do
Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro
Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por*

maioria de votos, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator.

Brasília, Sessão Virtual de 20 a 26 de março de 2020.

Ministro GILMAR MENDES Relator

VOTO

2.2 - Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos impugnados 2.2.1 - Da inconstitucionalidade formal

Entretanto, entendimento diverso deve ser aplicado ao artigo 31, segundo o qual "O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo".

Com relação a esse dispositivo, parece-me que há, de fato, invasão, por parte da lei ordinária, em esfera de competência própria reservada à lei complementar, uma vez que trata de tema relativo ao limite da imunidade.

No que diz respeito às entidades beneficentes da assistência social, nas palavras de Paulo de Barros, "a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais". CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p.192.

Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

"O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade". (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.

Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo, "ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar" (eDOC. 13, p. 14).

Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009.

Cumpre registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32:

"Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil

lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção".

Nesses termos, entendo estarem eivados de inconstitucionalidade formal os seguintes dispositivos da Lei 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei 12.868/2013 e Lei 13.151/2015: art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 29, VI e art. 31.

2.2.2 Da inconstitucionalidade material dos dispositivos impugnados

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis:

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

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a "suspensão automática" do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

3. Dispositivo

*Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade **para declarar a inconstitucionalidade formal** do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.*

Assim, diante da decisão máxima do STF, sem modulação dos efeitos, deixou de existir no mundo jurídico a norma que estabelecia o cancelamento automático do benefício de isenção/imunidade, qual seja, o §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, utilizada como fundamento do presente lançamento.

Além disso, sobreveio a Lei Complementar nº 187, de 16/12/2021, que determinou, em seu art. 41, o seguinte:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas. (grifei)

É forçoso reconhecer que o dispositivo transcrito favorece as entidades que foram alvo de lançamentos fiscais em virtude do não atendimento dos requisitos contidos na Lei nº 12.101/2009 e tiveram os benefícios de isenção automaticamente suspensos, como se dá neste caso. Desta forma, em que pese o minucioso trabalho executado pela Auditoria, cabe aplicar o art. 41 da Lei Complementar 187/2021 e extinguir os lançamentos objeto do presente processo, em observância à determinação legal citada.

Vale observar ainda que a citada Lei Complementar 187, de 2021, manteve a competência da Receita Federal do Brasil e estabeleceu os procedimentos no tocante à

emissão do Auto de Infração e exame das condições para fruição do benefício da imunidade, conforme disposto no seu art. 38, que diz o seguinte:

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

§ 1º Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar, motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

- o gestor municipal ou estadual do SUS, do Suas e do Sisnad, de acordo com sua condição de gestão, bem como o gestor federal, estadual, distrital ou municipal da educação;

- a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde;

IV - o Tribunal de Contas da União;

V - o Ministério Público.

§ 2º Verificado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, será lavrado o respectivo auto de infração, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

§ 3º A representação será dirigida à autoridade executiva federal responsável pela área de atuação da entidade e deverá conter a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados, a documentação pertinente e as demais informações relevantes para o esclarecimento do seu objeto.

§ 4º Recebida representação motivada que indique a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, ou constatada de ofício pela administração pública, será iniciado processo administrativo, observado o disposto em regulamento.

§ 5º A certificação da entidade permanece válida até a data da decisão administrativa definitiva sobre o cancelamento da certificação da entidade beneficente.

§ 6º Finalizado o processo administrativo de que trata o § 4º deste artigo e cancelada a certificação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil será comunicada para que lave o respectivo auto de infração ou dê continuidade ao processo administrativo fiscal a que se refere o § 2º deste artigo, e os efeitos do cancelamento da imunidade tributária retroagirão à data em que houver sido praticada a irregularidade pela entidade.

Pode-se observar que a nova determinação legal estabeleceu procedimento diverso do até então realizado, a ser executado pela Fiscalização quando da apuração de infração aos requisitos para fruição da isenção/imunidade, e determinou a lavratura de Auto de Infração a ser encaminhado à autoridade certificadora, servindo como representação, ficando suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo

processo administrativo fiscal, até decisão definitiva acerca certificação, devendo o lançamento ser cancelado de ofício, caso a certificação seja mantida.

Diante da necessária extinção do crédito tributário, em razão do disposto no art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021, combinado com a decisão na ADI 4480, que declarou a inconstitucionalidade do art. 31 e do §1º do art. 32, ambos da Lei nº 12.101/2009, ficam prejudicados todos os demais argumentos oferecidos pelo impugnantes.

Pelo exposto, voto da seguinte forma:

Declarar a revelia dos sujeitos passivos DANIEL AUGUSTO GONSALES CAMARA, LUCIANO BOLONHA GONSALES e PAULO ROBERTO SEGATELLI CAMARA, contra quem já foram emitidos os Termos de Revelia constantes às fls. 50157, 50158 e 50159;

Conhecer parcialmente a impugnação de ANIS GHATTAS MITRI FILHO, no tocante à arguição de sua tempestividade, e votar pela sua improcedência;

Não conhecer a impugnação apresentada por FERNANDO DOS SANTOS SILVA;

Conhecer parcialmente a impugnação de MARCO ANTONIO DA SILVA FILHO, no tocante à arguição de sua tempestividade, e votar pela sua improcedência;

Conhecer as demais impugnações apresentadas e votar pela sua procedência, extinguindo o crédito tributário lançado.

Com a devida vênia aos argumentos apresentados, entendo que no presente caso não se aplica a inconstitucionalidade debatida na ADI n. 4480, pelos motivos que passo a expor.

De início, nota-se que o acórdão ora recorrido fundamenta a aplicação da ADI n.4480, nos seguintes termos(grifei):

O Capítulo 16 do Relatório Fiscal dispõe que, para a constituição de ofício do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias patronais, com reflexo em RAT e terceiros, foi observado o rito do art. 32 da Lei nº 12.101/2009:

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

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

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

Ocorre que foi declarada a inconstitucionalidade material do referido art. 32 da Lei nº 12.101/2009, entre outros dispositivos, no julgamento da ADI 4480, conforme decisão abaixo copiada em parte:

Equivoca-se a Autoridade julgadora uma vez que a referida Ação Direta de Inconstitucionalidade não declarou, em sua totalidade, o art. 32 da Lei nº 12.101/2009 inconstitucional. A ADI declarou inconstitucional apenas o § 1º do referido dispositivo, senão vejamos:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, **e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator**, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

Ao contrário, o voto condutor do ministro Gilmar Mendes declarou expressamente a constitucionalidade do caput do artigo n. 32, da Lei nº 12.101/2009, senão vejamos:

ADI 4480

Cumpra registrar que, **no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional**. Eis a redação do caput do artigo 32: “Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”.

Neste sentido, não há que se falar em interpretação ampliativa da referida ADI para exonerar qualquer crédito constituído com amparo na referida Lei, incorreto, assim, o argumento utilizado pelo julgado de origem. Só devem ser exonerados os lançamentos que tiverem como fundamentos os dispositivos declarados inconstitucionais pelo STF, o que não ocorre no caso em discussão.

Ademais, não há que se falar em cancelamento automático no caso aqui analisado mas sim de procedimento fiscal amparado pelo caput do art. 32, da Lei 12.101/2009, declarado expressamente constitucional pelo Supremo. Neste diapasão, a inconstitucionalidade declarada no artigo 32 foi exclusivamente da suspensão automática prevista no seu § 1º **e que não está presente nos autos. Basta, para chegar a tal conclusão, cotejar o texto legal e o voto vencedor da ADI:**

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

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

ADI 4480

Cumpra registrar que, **no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela**

legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32: “Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”.

Aqui, conforme amplamente apresentados pela Autoridade Lançadora, as irregularidades supostamente constatadas infringiram, em tese, e dentre outros os incisos I, IV, V, VII, artigo 29, da Lei 12.101/09. Ocorre que todos esses incisos também **foram declarados constitucionais na ADI n. 4480, não havendo que se falar em exoneração do crédito tributário neste ponto, se comprovadas as irregularidades:**

Destaques do relatório fiscal

Em apertada síntese temos que, quanto à Imunidade tributária da CPP, RAT e Terceiros - CF/1998, artigo 195, §7º:

A INSAÚDE desenvolve atividade empresária que a coloca como integrante do 2º setor e não do 3º setor. Incabível o enquadramento como entidade imune por ofensa ao art. 2º, inciso I, alínea "b" da lei 9.637/1998.

A INSAÚDE, ao remunerar membros da diretoria executiva na forma de pessoa jurídica, incorreu em ofensa ao CTN, art. 14, inciso III e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos IV e VII.

7.7.3 A INSAÚDE, ao remunerar de forma oblíqua membros da diretoria, administração e conselheiros, distribuiu (fraudulentamente) patrimônio a seus presentantes, vulnerando o CTN, art. 14, inciso I, e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos I e V.

A INSAÚDE utilizou de fraude e simulação em contratações para consumir o patrimônio da entidade em benefício de pessoas físicas e jurídicas, atacando frontalmente o CTN, art. 14, artigos. I e III e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos IV, V e VII.

A entidade não apresentou, em sua completude, documentação que comprove suas receitas e despesas, afronta ao CTN, art. 14, inciso III e Lei 12.101/09, artigo 29, incisos IV e VI.

Excerto ADI 4480-STF

Nesse contexto, **entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.**

Realizando a análise sistemática do decido na ADI, a interpretação que deve prevalecer é a de que o Supremo declarou a inconstitucionalidade dos requisitos que não se amoldam ao artigo 14 do CTN, por outro lado, declarou a constitucionalidade dos requisitos que se amoldam ao artigo 14 do CTN.

De tal modo, como existe lançamento fundamentado em requisitos para elegibilidade que foram declarados constitucionais pelo Supremo não é correta a exoneração ampla realizada pelo julgador de origem, este deveria analisar cada um dos descumprimentos e, se entendesse que qualquer dos requisitos declarados constitucionais foi efetivamente descumprido, deveria manter o auto de infração.

Também não merece prosperar o argumento de que cabe aplicar o art. 41 da Lei Complementar 187/2021 e extinguir os lançamentos objeto do presente processo. A referida Lei só permite a extinção para os autos lavrados que tenham como fundamento os requisitos **declarados inconstitucionais** pelo Supremo, mas não quanto aos requisitos declarados **constitucionais**. Igualmente, como no caso em análise existem, em tese, requisitos declarados constitucionais e que supostamente foram descumpridos pelo sujeito passivo não é cabível a aplicação do diploma legal.

LC 187/2021

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, **ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS**, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2028 e 4480 e correlatas. (grifei)

Destaco alguns julgados deste Egrégio Conselho no sentido de que é possível o tratamento de alguns aspectos da imunidade em questão por intermédio de Lei ordinária :

Acórdão 9202-010.217:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL Nº 566.622/RS. ARTIGO 14 DO CTN.

Os aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no artigo 195 § 7º da Constituição Federal, restando obrigatório o cumprimento do disposto no Código Tributário Nacional

Acórdão n. 9202-010.218:

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IV DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 566.622 E ADI nº 4.480. “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”. Entretanto, aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária. A proibição da remuneração de diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores de entidades sem fins lucrativos é requisito decorrente do art. 14 do CTN, de lei complementar é, portanto, exigência constitucional

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE COTA PATRONAL. LEI Nº 12.101/2009. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 4480.

CONSTITUCIONALIDADE. Os incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 foram considerados constitucionais pela Suprema Corte, tendo em vista se amoldarem as condições previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

O julgador de origem, a meu sentir, adotou como razões de decidir o voto vencido do Ministro Marco Aurélio que concluiu pela necessidade de disciplina total por Lei Complementar dos institutos para gozo da referida imunidade, entretanto tal posicionamento não foi o prevalente, conforme facilmente se extrai do dispositivo da ADI:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.480

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

Por fim, também entendo inaplicável o novo procedimento de lançamento definidos nos artigos 38 e seguintes da LC 187/2021, lei publicada em 16 de dezembro de 2021, uma vez que os fatos geradores são de 2017 e 2018, devendo-se aplicar os procedimentos previstos na Lei n. 12.101/2009 c/c com o art. 14 do CTN, tomando-se por base a ADI 4480.

Resumo

Em resumo, tem-se que o julgador de primeira instância exonerou crédito tributário tomando como fundamento que a ADI n. 4480 teria declarado inconstitucional o artigo n. 32 da Lei 12.101/2009, quando, em verdade, a declaração de inconstitucionalidade foi restrita ao § 1º, do art. 32 da Lei 12.101/2009, sendo declarado, inclusive, constitucional o caput do Art. 32. Assim, incorreto o fundamento adotado.

O julgador também não verificou que diversos requisitos do artigo 29 da Lei 12.101/2009 foram declarados constitucionais e podem, a meu ver, quando descumpridos, embasar lançamento tributário.

O art. n. 41 da Lei Complementar n. 187/2021 se aplica apenas para créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS.

Pela análise do presente auto de infração deve-se aplicar os procedimentos previstos na Lei n. 12.101/2009, sobretudo no caput do art. n. 32; art. 29 c/c com o art. 14 do CTN, **tomando-se por base, também, a ADI 4.480 do STF.**

Conclusão:

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, para anular a decisão proferida pela DRJ e determinar o retorno dos autos à 1ª instância para exame das demais questões trazidas em sede de impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa

Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros - Declaração de Voto

Inicialmente, parablenzo o Ilustre Conselheiro Gleison Pimenta Sousa pelo voto proferido. Meu entendimento é convergente e as razões postas se somam as razões de decidir.

O Preclaro Relator, ao meu sentir, com bastante atenção, bem observou, especialmente na explanação na sessão de julgamento e na leitura de seu ilustrativo voto, a necessidade de anular a respeitada decisão proferida pela DRJ e determinar o retorno dos autos à 1ª instância para exame das questões trazidas em sede de impugnação que não são afetadas as declarações de inconstitucionalidade da ADI 4.480 e a ADI convertida em ADPF 2.028 e correlatas.

É que, invocando o art. 41 da Lei Complementar n.º 187/2021, a DRJ entendeu por cancelar a autuação, eis que haveria inconstitucionalidades a afetar o lançamento, porém há motivos fáticos relatados pela autoridade fiscal como descumpridos pela autuada que substanciam o lançamento em normas não declaradas inconstitucionais, de modo que não há espaço para uma integral aplicação da citada norma.

Deveria a DRJ apenas apontar que estariam afastadas do lançamento as motivações lastreadas nas normas inconstitucionais e, em seguida, com relação aos outros fatos cumulativos e independentes – baseados em normas constitucionais –, dever-se-ia ter passado ao enfrentamento para aí, sim, após acurada análise, inclusive sobre os aspectos fáticos dos alegados descumprimentos, cancelar ou não o lançamento.

Quanto a imunidade, importante compreender que, conforme já expus em artigo¹, durante muitos anos, a temática da benesse do § 7º do art. 195 da Constituição da República²

¹ MEDEIROS, Leonam Rocha de. Imunidade das Entidades Beneficentes e suas Controvérsias no Âmbito do CARE. In: **Contribuições: evolução jurisprudencial no CARE, STJ e STF**. Marcelo Magalhães Peixoto; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; Michell Przepiorka... (Org.). 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2022, p. 245-256.

² Constituição da República, Art. 195, § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

permaneceu em constante controvérsia, seja no âmbito estritamente judicial ou na esfera do contencioso administrativo fiscal.

A problemática teve diversas variações, seja pela falta de precisão técnico-redacional do dispositivo, pela necessidade de regulamentação da norma, pela dúvida quanto ao veículo normativo ao atendimento de tal propósito regulamentar, pela extensão das entidades contempladas ou pela abrangência das contribuições abarcadas.

Há três décadas o Supremo Tribunal Federal (STF), através da decisão no Mandado de Injunção (MI) 232, declarava um *estado de mora* em que se encontrou o Congresso Nacional em relação aos critérios de legitimação do dispositivo, ordenando providências para o cumprimento da obrigação de legislar regulamentando a matéria. Aí houve variados debates sobre *lei ordinária x lei complementar*.

O passar do tempo foi aprofundando o assunto e, a despeito do julgamento do MI 232 ter se encerrado em 02 de agosto de 1991 – *portanto após a publicação e vigência da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991* –, o voto condutor no MI 616, proferido em assentada da década seguinte, em 17 de junho de 2002, enunciava que inexistia mora legislativa por força da Lei 8.212 (art. 55), pois, nas palavras de Sua Excelência o Ministro Nelson Jobim, “[a] matéria já foi disciplinada pela Lei 8.212/91, art. 55 e recebeu alteração pela Lei 9.732/98”³.

Certo é que ao longo dos tempos sempre se criticou a regulação do § 7.º do art. 195 da Constituição Federal pelo art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ou, ainda, pela Medida Provisória n.º 446, de 2008 e, posteriormente, pela Lei n.º 12.101, de 2009. Questionava-se, a todo tempo, que não eram leis complementares. Sempre se advogou a necessidade de lei complementar para tratar da matéria da imunidade do § 7.º do art. 195 da Constituição.

Hodiernamente, aliás, tem-se a Lei Complementar n.º 187, a despeito de sua produção datar apenas de 16 de dezembro de 2021, com publicação em 17/12/2021 (*em veiculação normal e com retificações em edição extra na mesma data*), e a promulgação dos vetos derrubados publicada em 08/07/2022 quando, então, criou-se o ambiente adequado para firmar os contornos definidores das condições exigidas para se caracterizar uma *entidade beneficente de assistência social*, traçando-se balizas para as pessoas jurídicas que devam fazer jus à imunidade tributária em comento.

Ainda assim, até o momento, não houve publicação de norma de regulamentação, via decreto, para aclaramento de pontos que a própria Lei Complementar n.º 187 indicam a necessidade de serem objeto de regulamento.

Ainda sobre a questão do conflito *lei ordinária x lei complementar*, e outros pontos, decisões exsurgiram na Excelsa Corte no passar dos tempos, a teor das proferidas nas

³ Posteriormente, todo o art. 55 da Lei nº 8.212 foi revogado e a matéria disciplinada na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, a qual foi alterada e complementada pela Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013. Por último, o Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, regulamentou a famigerada Lei nº 12.101, de 2009. Saliente-se, ademais, que entre a publicação da Medida Provisória (MP) nº 446/2008, em 10/11/2008, e a sua rejeição pelo plenário da Câmara dos Deputados, com efeitos em 11/02/2009, aplicando-se os §§ 3º e 11 do art. 62 da Constituição Federal, o art. 55 da Lei nº 8.212 esteve provisoriamente revogado, estando a matéria sob a regência da citada MP, posteriormente retornando sua vigência, a partir de 12/02/2009, até a revogação pela Lei nº 12.101, com efeitos a partir da publicação desta em 29/11/2009.

Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) convertidas em Ações de Descumprimento de Preceitos Fundamentais (ADPF) ns.º 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, julgados seus pedidos em conjunto com o *leading case* do paradigma de Repercussão Geral, Tema 32, do Recurso Extraordinário (RE) 566.622. Cite-se, outrossim, as decisões no RE 636.941, Tema 432 da Repercussão Geral, apreciado antes daquelas, e na ADI 4.480, este com julgado posterior a todos os demais.

No julgamento dos embargos declaratórios da Procuradoria da Fazenda Nacional no RE 566.622, Tema 32, reformulou-se Tese de Repercussão Geral para consignar e estabelecer em definitivo a premissa centrada no entendimento que:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”⁴.

Por sua vez, na ADI 4.480, com trânsito em julgado em 24/04/2021, Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes esclareceu que, até que sobreviesse lei complementar, o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) deveria ser o ponto de partida das condições materiais da imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, sendo inconstitucional a lei ordinária que estabeleça condições inovadoras não previstas no citado artigo, ou que dele não possa ser identificado como consequência lógica. De modo similar, Sua Excelência o Ministro Marco Aurélio já se manifestava trinta anos antes em voto proferido no MI 232.

Lado outro, ainda no RE 566.622, Tema 32, da Repercussão Geral, foi também definido que há espaço para lei ordinária atuar. Isto porque, aspectos meramente procedimentais⁵, relativos à comprovação, com a consequente estruturação de mecanismos para a verificação do cumprimento dos requisitos exigidos na lei complementar para a condição imune, podem ser delineados na lei ordinária.

O ponto nodal para a autorização da atuação da lei ordinária é a compreensão do STF de que a entidade deve ser fiscalizada e deve manter dia a dia o cumprimento das condições necessárias ao aspecto imune para que mantenha, respeite e atenda suas finalidades. Entende-se que não há direito adquirido ao regime imune. O atendimento é diário. Cuida-se de um dever da entidade de conformidade e de integridade constantes, diuturnos.

É esse cumprimento que garante a imunidade, não havendo direito adquirido a regime tributário de imunidade. Por isso, devem as entidades se sujeitar ao controle e observância das normas instrumentais relativas às denominadas obrigações acessórias⁶ e demais elementos de aferição da manutenção de sua condição especial imune.

⁴ A Tese firmada originalmente no RE 566.622 consignava: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Posteriormente, foi reformulada ao se julgar aclaratórios da Fazenda Nacional. No julgamento original se declarava a inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei 8.212, enquanto, apreciando aclaratórios, se entendeu que o inciso II é constitucional ao tratar apenas de certificação.

⁵ Expressão inaugurada no voto do Ministro Teori Zavascki no RE 566.622.

⁶ A imunidade não afeta os deveres instrumentais. Em 29/05/2012, no RE 250.844, o Ministro Marco Aurélio consignava em voto que “[a] entidade que goza de imunidade tributária tem o dever de cumprir as obrigações acessórias, dentre elas a de manter os livros fiscais”.

Ora, reitero, é pacífico que não há direito adquirido a regime jurídico tributário relativo à imunidade tributária, a exemplo do tratado no *AgRg no REsp n.º 1.058.049*.

Por seu prisma, no mesmo entendimento comentado acima para o STF, o STJ tem firmada a Súmula n.º 352, nestes termos: “*A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes*”.

Acrescento que o dever advertido pelo STJ em seu enunciado não é apenas para se cumprir requisitos supervenientes, mas também observar, mesmo com certificação concedida para dado período, o atendimento dia a dia das condições que lhe oportunizaram a certificação de entidade imune, pois, como ponderado, os requisitos da imunidade devem ser observados diariamente em conformidade e integridade pela pessoa jurídica qualificada como *entidade beneficente de assistência social*, sob pena de ser reclassificada a sua condição e afastada a imunidade sobejando a tributação.

Logo, mesmo as entidades que se alegam com direito adquirido, este não se observa no campo da imunidade. O que há ou havia nesse campo de direito adquirido (e nem é o caso destes autos) é ou era apenas uma particularidade já suplantada para entidades muito antigas. Explico. Entidades sob a égide do Decreto-Lei n.º 1.752/1977 tinham um direito adquirido para não serem obrigadas a **requerer** à Administração Tributária o reconhecimento de sua condição imune, vez que reconhecida na norma retrograda o reconhecimento. Este contexto ocorria porque o § 1.º do art. 55 da Lei 8.212 exigia, mesmo depois de atendidos determinados requisitos, que se requeresse o reconhecimento da imunidade junto à Administração Pública para só aí poder se gozar da imunidade.

Hodiernamente, seja já sob o manto da Lei Complementar n.º 187 ou da já revogada Lei n.º 12.101, o requerimento já não é mais necessário. Isto se deve porque cumpridos os requisitos a entidade já pode se autodeclarar imune e gozar da imunidade (*basta uma declaração em GFIP com FPAS 639*), sem prejuízo de estar a todo tempo apta a ser fiscalizada, por isso, inclusive, dentro das regras do art. 14 do CTN e da LC 187, há a exigência de atender as obrigações acessórias, as quais servem como instrumentos auxiliares aos trabalhos fiscais.

Fato é que não há direito adquirido para afastar o dever de ser controlada, de ser fiscalizada e de ter que comprovar dia a dia o atendimento dos requisitos legais vigentes a cada momento para poder se manter como qualificada como entidade beneficente de assistência social apta a fruição da condição imune.

Por isso, como corolário lógico, encontrando espaço de conformidade para a lei ordinária, estabeleceu o STF a premissa de que “*[o]s aspectos meramente procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária*”⁷.

⁷ Colhido na Ementa da ADI 1802. Conferir, ainda, RE 566.622 ED, julgado em 18/12/2019, publicado em 11/05/2020. Importante compreender que o STF, a partir da fundamentação do voto do Ministro Teori Zavascki, no RE 566.622 e nas ADI's convertidas em ADPF 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, encampado pela Ministra Rosa Weber nos aclaratórios da Fazenda Nacional, superou a utilização do critério eclético (objetivo-subjetivo) para interpretação da imunidade subjetiva do § 7º do art. 195 da Constituição que prezava, por exemplo, pela distinção entre lei complementar e lei ordinária, a partir de normas que digam, ou não, respeito à *constituição e ao*

Neste aspecto, a norma que prevê a certificação da entidade beneficente de assistência social não é inconstitucional, assim como não o é a norma de procedimento para verificação e controle.

Aliás, falando-se em constitucionalidade, também não é inconstitucional as normas de cumprimento de obrigações e deveres acessórios, pois essas guardam conexão com o art. 14 do CTN, lei complementar, que se identifica com normas constantes na atual Lei Complementar n.º 187, que hoje rege a matéria. Porém, no caso dos autos tratar-se-á do art. 14 do CTN por força do art. 144 do mesmo *codex*.

Afinal, a preocupação da Suprema Corte é no sentido de que a lei ordinária pode prever a fiscalização das entidades, mas não pode modificar a essência e o arquétipo da norma imunitória, sendo-lhe vedado restringir, deturpar, limitar ou anular os valores constitucionais arraigados na norma imunizante, que, a despeito de não ser suficientemente densa de carga normativa, prescindindo de regulamentação por lei complementar, contém valores fundamentais intrínsecos a sua finalidade e estes podem ser compreendidos e respeitados pelo legislador. Dessarte, a lei ordinária não pode limitar a proposição imune⁸.

Doravante, compreenda-se que as controvérsias destes autos devem observar como norma de sustentação, de fundamento de validade, o art. 14 do CTN por força do art. 144 do mesmo *codex* e porque algumas disposições da Lei n.º 12.101 foram declaradas inconstitucionais. Aliás, em debates anteriores neste Colegiado, sobre outra composição, o Insigne ex-vice-presidente Martin da Silva Gesto, no Acórdão CARF nº 2202-008.123, em sessão de 08/04/2021, já advertia que “[a] eventual descaracterização da imunidade, portanto, deve ser feita à luz do art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem status de lei formal complementar.”

Por sua vez, no Acórdão CARF nº 9303-010.974 a 3ª Turma da Câmara Superior, em sessão de 11/11/2020, publicado em 18/01/2021, o voto vencedor da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, interpretando o RE 566.622, Tema 32, ressaltou que as entidades beneficentes, para fins da imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, devem “*observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar – estas definidas no art. 14 do CTN.*”

Adicionalmente, Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4.480, ao tratar de eventual inconstitucionalidade dos arts. 29 e 30 da Lei n.º 12.101, não reconhece, exceto quanto ao inciso VI do art. 29, qualquer inconstitucionalidade, mantendo hígido o restante do dispositivo por guardar identidade com o art. 14 do CTN. Há um espaço de conformação e de validade no art. 14 do CTN.

funcionamento das entidades, pois, a despeito destas se apresentarem como normas de procedimento a exigir lei ordinária, podem, em verdade, candidatar-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade e, assim, exigir lei complementar. Por isso, o Ministro Zavascki sugeriu o “*reajuste pontual*” na jurisprudência da Excelsa Corte, sem “*contundente reviravolta*”, para definir que “[a]spectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.” Observe-se, por último, que o RE 636.941, Tema 432 da Repercussão Geral, utilizava o critério eclético (objetivo-subjetivo) superado.

⁸ Na ADI 1802 foi declarado inconstitucional formal e materialmente o art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que restringia o campo da norma imunitória em relação ao tributo tratado. Também, foi declarado inconstitucional, a alínea “f” do § 2º do art. 12 que condicionava o gozo da imunidade ao cumprimento da obrigação de “*recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes*”. Apesar da ADI 1802 ter lido sobre a imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição, é salutar sua citação.

Veja-se a passagem do voto de Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4.480, ao tratar de eventual inconstitucionalidade dos arts. 29 e 30 da Lei n.º 12.101, relacionando a questão com o art. 14 do CTN:

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

“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 diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

Transcrevo novamente o art. 14 e incisos do Código Tributário Nacional:

“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 nº 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”.

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. Confira-se:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 556.664 – RS, minha relatoria, Plenário, DJe 14.11.2008)

Por sua vez, o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade.

É, portanto, focado nos aspectos da autuação que guardam fundamento no art. 14 do CTN que deve ser analisada a matéria. Vale dizer, é com base nas discussões que gravitam incisos do art. 29 da Lei 12.101, que não o inciso VI, pois só este foi declarado inconstitucional.

Na parte inconstitucional da Lei 12.101, como, por exemplo, temáticas de mínimo de percentuais em gratuidade, aí sim (mas apenas no ponto específico) não devem ser temas enfrentados, sendo pontos da autuação que não merecem debates estando superados.

Os pontos a serem enfrentados serão os que guardam relação com o art. 14 do CTN, reitere-se.

No caso concreto, ainda que tenha ao longo do tempo ocorrido reconhecimentos de inconstitucionalidades sobre a regência da disciplina da imunidade das entidades beneficentes de assistência social por lei ordinária (*querelas quanto a Lei 12.101 etc.*), a entidade do caso concreto, conforme se observa, não atendeu plenamente aos requisitos do próprio art. 14 do CTN e este, antes da Lei Complementar 187, sempre esteve regente em primeira medida como vetor regulamentar da condição imune.

Ora, Sua Excelência Ministro Gilmar Mendes validou todos os incisos do art. 29 da Lei 12.101, exceto o inciso VI, e o lançamento dos autos foca em vários dos incisos mantidos constitucionais. Isso precisa ser enfrentado pela DRJ, pois pode ser questão independente que por si só pode eventualmente manter o lançamento, assegurado o amplo direito de defesa do contribuinte.

Ainda que se alegue que a fiscalização se excedeu e exigiu requisitos que não mais seriam adequados após as inconstitucionalidades (*como, por exemplo, mínimo de gratuidade a ser concedido exigido em lei ordinária*), vê-se que, noutro vértice, a fiscalização apontou outros requisitos que se mantêm constitucionais e, portanto, eficazes e válidos para afastar a condição imune, tais como, a indicação de violação de outros incisos do art. 29 da Lei 12.101, que não o inciso VI.

Quanto a esses outros incisos do art. 29 da Lei 12.101, que não o inciso VI, eles se cuidam de um consectário lógico do art. 14 do CTN, sendo tema constitucional e reconhecido pelo STF nas razões de decidir da ADI 4.480⁹, conforme pode se verificar em transcrição de voto de Sua Excelência Ministro Gilmar Mendes que expus em linhas pretéritas.

Importa ainda reiterar que uma eventual certificação, que gera uma presunção relativa, não impossibilita que a Administração Tributária aponte, motivadamente, o descumprimento de condições do art. 14 do CTN (incisos do art. 29 da Lei 12.101, exceto o inciso VI) que geram a descaracterização da condição de entidade imune de assistência social para afastar a presunção de eventual certificação.

Ante o exposto, em concordância com o voto do Eminentíssimo Relator, convirjo em dar provimento ao recurso de ofício, para anular a decisão proferida pela DRJ e determinar o

⁹ Colhe-se do voto de Sua Excelência o Min. Gilmar Mendes na ADI 4.480: "... reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas".

retorno dos autos à 1ª instância para exame das demais questões trazidas em sede de impugnação.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros