



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15758.000470/2009-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.048 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente OBRAS SOCIAIS BOA NOVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal referente ao DEBCAD 37.254.820-2 (cota patronal), mantendo-se o DEBCAD 37.254.822-9 (terceiros). Vencida a Conselheira Renata Toratti Cassini, que deu provimento integral ao recurso voluntário e vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Renata Toratti Cassini.

(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, Luis Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.048 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15758.000470/2009-34

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 109) em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/CPS, consubstanciada no Acórdão nº 05-28.548 (p. 99), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

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

Trata-se de auto de infração nº 37.254.820-2 referente às contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre remunerações pagas pela empresa em epígrafe aos empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços relativos às competências 01/2006 a 13/2007, no valor de R\$ 72.107,64, consolidado em 13/11/2009.

Consta apensado a este o processo de nº 15758.000469/2009-18, AIOP DEBCAD nº 37.254.822-9, no valor de R\$ 15.027,03, referente às contribuições da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) para as competências 01/2006 a 13/2007.

A autoridade autuante informa o procedimento fiscal às fls. 11/14, no qual alega que muito embora a entidade tenha apresentado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedida pelo Conselho Nacional de Assistência Social, deixou de exibir o Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária, e, por esta razão utilizou-se indevidamente do código FPAS 639, o qual é exclusivo para entidades que gozam de isenção de contribuições previdenciárias.

Em decorrência da empresa ter utilizado indevidamente o código FPAS 639, deixou de declarar valores devidos a cargo da empresa, parte patronal e GILRAT, fato este que ocasionou o presente AI dos levantamentos FPG e FP discriminados no relatório fiscal.

(...)

Relativamente a apuração das multas devidas, salienta o AFRFB que foi aplicado o princípio da retroatividade benigna, em obediência ao disposto na alínea "c", inciso II, art.106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), por força da legislação superveniente, expressa na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Da comparação das multas vigentes à época dos fatos geradores com a multa decorrente da legislação superveniente verificou a autoridade fiscal que para todos os levantamentos a multa atual (de ofício) é a mais benéfica, motivo pelo qual foi aplicada no presente Auto de infração.

Em suas considerações finais, o autuante diz que a situação relatada na qual ficou constatado o uso indevido pela entidade do código FPAS 639, deixando de declarar valores devidos a cargo da empresa, parte patronal e GILRAT, configura, em tese, CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, previsto no art. 337-A, do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000, o que será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação a autoridade competente para as providências cabíveis.

Cientificada regularmente dos autos em 13/11/2009 (fl.01) a empresa apresentou impugnação em 10/12/2009 (fls. 76/79) para os AI no 37.254.820-2 e nº 37.254.822-9, alegando em síntese que:

- a cobrança é indevida, pois a empresa se enquadra dentro dos requisitos para ser uma sociedade beneficente, conforme documentos 01, 02, 03 em anexo;
- a impugnante desenvolve serviços sociais descritos no art.195 da Constituição Federal em seu §7º e possui atestado de registro pelo Ministério da Previdência e Assistência, certificado de Entidade beneficente de Assistência Social pelo Ministério Social do Desenvolvimento Social e Combate à Fome com validade de renovação até 04/02/2010 e possui todos os requisitos necessários para comprovar a atividade descrita, e, por esta razão se enquadra no código de recolhimento FPAS 639, assegurado pela nossa Carta Magna;

- o STF já identificou na cláusula inscrita no art.195, §7º a existência de garantias de imunidade e não de simples isenção estabelecidas em favor das entidades beneficentes de assistência social;
- a isenção requerida junto ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS é um ato normativo, sujeito a conveniências, interesses da Instituição, e nada mais representa do que a devida consideração dos objetivos institucionais, a ausência de finalidade lucrativa e a aplicação dos recursos em suas finalidades societárias, sendo que o efetivo certificado tem efeito meramente declaratório;
- a cobrança está totalmente contrária ao disposto no art.195, §7º da Constituição Federal.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do Acórdão nº 05-28.548 (p. 99), conforme ementa abaixo reproduzida:

ISENÇÃO. REQUISITOS. NÃO ATENDIMENTO.

A Constituição Federal confere as entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais, desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei. O simples fato da entidade possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não lhe dá o direito de usufruir o beneplácito constitucional, eis que esta deverá preencher os demais requisitos previstos no artigo 55 da Lei 8.212/91.

REMUNERAÇÃO A SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT E TERCEIROS. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

O pagamento de remuneração a segurado contribuinte individual não é fato gerador das contribuições para o SAT e TERCEIROS, devendo estas ser excluídas de ofício quando indevidamente exigidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/05/2010 (p. 108), a Contribuinte, em 10/06/2010, apresentou o seu recurso voluntário (p. 109), reiterando os termos da impugnação.

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 Auto de Infração (p. 3) com vistas a exigir débitos referente às contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre remunerações pagas pela empresa aos empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços relativos às competências 01/2006 a 13/2007.

Apenso ao presente processo, encontra-se o PAF 15758.000469/2009-18, referente ao DEBCAD nº 37.254.822-9, referente às contribuições da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) para as competências 01/2006 a 13/2007.

Ambos processos foram analisados em conjunto pelo órgão julgador de primeira instância e foram, também, objeto do mesmo recurso voluntário apresentado pela Contribuinte.

Analisando-se o Relatório Fiscal (p. 19), verifica-se que a autuação está embasada nos seguintes fundamentos:

* Da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência - GFIP, transmitidas pela empresa aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB, a fiscalização constatou que o contribuinte utilizou indevidamente o código FPAS 639;

* O código FPAS 639 é exclusivo para as entidades que gozem de isenção de contribuições previdenciárias nos termos do art. 55, combinado com o §1º, da Lei 8.212, de 24/07/1991;

* O uso do referido código impede o cálculo da parte patronal e GILRAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho);

* A falta de Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária torna proibido o uso do código FPAS 639.

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 nº 8.212/91.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 89), defendendo que goza da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, nos seguintes termos, em síntese:

- desenvolve serviços sociais descritos no art.195 da Constituição Federal em seu §7º e possui atestado de registro pelo Ministério da Previdência e Assistência, certificado de Entidade beneficente de Assistência Social pelo Ministério Social do Desenvolvimento Social e Combate à Fome com validade de renovação até 04/02/2010 e possui todos os requisitos necessários para comprovar a atividade descrita, e, por esta razão se enquadra no código de recolhimento FPAS 639, assegurado pela nossa Carta Magna;
- o STF já identificou na cláusula inscrita no art.195, §7º a existência de garantias de imunidade e não de simples isenção estabelecidas em favor das entidades beneficentes de assistência social;
- a isenção requerida junto ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS é um ato normativo, sujeito a conveniências, interesses da Instituição, e nada mais representa do que a devida consideração dos objetivos institucionais, a ausência de finalidade lucrativa e a aplicação dos recursos em suas finalidades societárias, sendo que o efetivo certificado tem efeito meramente declaratório;
- a cobrança está totalmente contrária ao disposto no art.195, §7º da Constituição Federal.

A DRJ, por seu turno, corroborando com o entendimento da autoridade administrativa fiscal, destacou e concluiu que *não basta a impugnante comprovar que possui o certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social com validade até 04/02/2010 e afirmar que está amparada pela Constituição Federal, pois, desde a edição da Lei nº 8.212/91, os requisitos para o gozo da isenção são aqueles estabelecidos no seu art. 55, justamente com fundamento no art.195, parágrafo 7º da CF/88, que foram, exatamente, aqueles que a entidade afrontou, na medida em que não preencheu o requisito estabelecido em lei, qual seja, o de apresentar documento formalmente exigido.*

Destacou, ainda, aquele Colegiado que *importa ressaltar que a afirmação de que o STF identificou na cláusula inscrita no art.195, §7º a existência de garantias de imunidade e não de simples isenção estabelecidas em favor das entidades beneficentes de assistência social, não interfere na presente autuação e não tem pertinência na seara administrativa, haja vista que, em última instância, resumir-se-ia a discussão a definir se a norma inserida no art. 55, da Lei nº 8.212/1991, seria ou não compatível com a norma maior, não cabendo à administração manifestar-se sob a constitucionalidade de normas, por não ser o foro administrativo competente para o deslinde de tal controvérsia.*

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 Melo¹³, 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 Martins¹⁴ 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 eficácia¹⁶.

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 nº 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 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.

§ 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 nº 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 nº 566.622/RS com repercussão geral reconhecida (Tema nº 32). E, aí, recentemente o Plenário do STF julgou o referido recurso em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e fixou a tese do Tema de repercussão geral nº 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 nº 8.212/91, *in verbis*:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 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 nº 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 nº 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, consequentemente, desconstituir o crédito tributário** inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência. (destaquei)

Outrossim, conforme exposto pela Conselheira Ana Cláudia Borges no Acórdão nº 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 nº 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 benéfico 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 nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

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 nº 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, afastado 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 limites da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020). (grifei)

Neste esboço, em face da declaração de inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei nº 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.

Por fim, mas não menos importante, destaque-se que a imunidade de que trata o art. 195, § 7º da CF/88 diz respeito às contribuições devidas pela empresa destinadas a custear a seguridade social, não alcançando, pois, as contribuições destinadas a outras entidades (terceiros).

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal referente ao DEBCAD 37.254.820-2 (cota patronal) e mantendo o DEBCAD 37.254.822-9 (terceiros).

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Declaração de Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini

Em que pese o brilhantismo do voto apresentado pelo nobre colega e amigo relator, sempre inspirado pelo seu lúcido e equilibrado entendimento, peço vênica para dele divergir no que diz respeito à manutenção do lançamento levado a efeito por meio do **AI DEBCAD de nº 37.254.822-9**, que tem por objeto o lançamento de contribuições devidas pelo contribuinte a outras entidades e fundos, quais sejam INCRA, SESC, SEBRAE e Salário Educação). Explico o porquê.

Com bem relatado pelo eminente conselheiro relator em seu voto,

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração (p. 3) com vistas a exigir débitos referente às contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre remunerações pagas pela empresa aos empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços relativos às competências 01/2006 a 13/2007.

Apenso ao presente processo, encontra-se o PAF 15758.000469/2009-18, referente ao DEBCAD nº 37.254.822-9, referente às contribuições da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) para as competências 01/2006 a 13/2007.

(...)

Analisando-se o Relatório Fiscal (p. 19), verifica-se que a autuação está embasada nos seguintes fundamentos:

* Da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência - GFIP, transmitidas pela empresa aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB, a fiscalização constatou que o contribuinte utilizou indevidamente o código FPAS 639;

* O código FPAS 639 é exclusivo para as entidades que gozem de isenção de contribuições previdenciárias nos termos do art. 55, combinado com o §1º, da Lei 8.212, de 24/07/1991;

* O uso do referido código impede o cálculo da parte patronal e GILRAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho);

* A falta de Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária torna proibido o uso do código FPAS 639.

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 nº 8.212/91. (Destaquei)

Corroborando as informações acima, transcrevo, a seguir, trecho do Relatório Fiscal do **Auto de Infração de nº 37.254.822-9 (autos do PAF de nº 15758.000469/2009-18, em apenso)**, no qual relata a autoridade fiscal o seguinte:

(...)

6. DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

6.1. - A entidade apresentou Certidão de que possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedida pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - Conselho Nacional de Assistência social.

6.2. - No entanto, não apresentou Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária, motivo pelo qual não faz jus à isenção da parcela patronal da contribuição.

7. DOS FATOS NÃO INFORMADOS

7.1. - Da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência - GFIP, transmitidas pela empresa aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB, a fiscalização constatou que o contribuinte utilizou indevidamente o código FPAS 639.

7.2. - O código FPAS 639 é exclusivo para as entidades que gozem de isenção de contribuições previdenciárias nos termos do art. 55, combinado com o §1º, da Lei 8.212, de 24/07/1991, DOU de 25/07/1991: (Destaquei)

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

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

II- seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº9.429, de 26.12.1996).

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº2.187-13, de 2001).

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº9.732, de 1998). (Vide AD1N nº2.028-5)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (grifo nosso) (Destaque consta do original)

7.3. - O uso do referido código impede o cálculo da parte patronal e GILRAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho).

7.4. - A falta de Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária torna proibido o uso do código FPAS 639.

8. DOS LEVANTAMENTOS

8.1. - Compõe-se o presente AI dos seguintes levantamentos, cujos códigos, alíquotas utilizadas e períodos levantados encontram-se informados a seguir.

• GFIP EMPREGADOS – FPG

CÓD.	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTAS UTILIZADAS	PERÍODO DO LANÇAMENTO
FPG	Valores das remunerações dos empregados, informados em GFIP	FNDE – 2,5%; INCRA – 0,2% ; SESC – 1,5%; SENAC – 1%; SEBRAE – 0,6% TOTAL = 5,8%	01/2006 a 13/2007

9. DOS FATOS RELATIVOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

9.1. - Do Levantamento FPG:

9.1.2. - A entidade efetuou pagamento de remuneração aos seus empregados e informou em GFIP.

9.1.3. - Em virtude do uso indevido do código FPAS 639, conforme item 6, os valores foram considerados "NÃO DECLARADOS" e lançados, a fim de se constituir o crédito referente às contribuições para Outras Entidades e Fundos. (Os destaques são meus)

Após expor os fundamentos de sua decisão, concluiu o nobre relator que

...em face da declaração de inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei nº 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.

Por fim, mas não menos importante, destaca-se que a imunidade de que trata o art.195, § 7º da CF/88 diz respeito às contribuições devidas pela empresa destinadas a custear a seguridade social, não alcançando, pois, as contribuições destinadas a outras entidades (terceiros). (Destaquei)

Pois bem.

Ocorre que embora as contribuições lançadas por meio do **AI DEBCAD 37.254.822-9** se trate, como explicitado, de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (INCRA, SESC, SEBRAE e Salário Educação), “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 são abrangidas no manto da imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º., da Constituição Federal”¹, **esse fato, todavia, passou ao largo da autoridade fiscal autuante**, que a ele não fez nenhuma menção, uma vez que, como acima demonstrado e nos exatos termos do que afirma o próprio colega relator, “**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 nº 8.212/91**”.

Ou seja, no caso do **AI DEBCAD 37.254.822-9**, **ainda que, data venia, erroneamente**, o contribuinte foi tratado pela autoridade fiscal autuante como se fizesse jus à imunidade constitucional em relação às contribuições a outras entidades e fundos, **tendo sido autuado, como acima demonstrado, em virtude do uso indevido do código FPAS 639 por não ter apresentado Ato Declaratório de Concessão de Isenção Previdenciária** (itens 9 e 6 do Relatório Fiscal), infringindo o art. 55, combinado com o §1º, da Lei 8.212, de 24/07/1991.

Assim, não se discorda do fato de que “a imunidade de que trata o art.195, § 7º da CF/88 diz respeito às contribuições devidas pela empresa destinadas a custear a seguridade social, não alcançando, pois, as contribuições destinadas a outras entidades (terceiros)”. No entanto, no cenário acima apresentado, entendo que esse fato não pode ser considerado pelo julgador em sede de apreciação e julgamento de recurso voluntário, por representar evidente alteração do critério jurídico do lançamento, com afronta ao contraditório e à ampla defesa, pois contra esse novo fundamento, o contribuinte, evidentemente, não se defendeu, dado que não existia na origem.

Entendo que somente seria compatível o entendimento manifestado pelo eminente colega relator em seu voto no que diz respeito ao **AI DEBCAD nº 37.254.822-9** (que, aliás, foi acompanhado pela maioria do Colegiado) caso o fundamento do lançamento fosse outro, qual seja o fato, justamente, de que as contribuições a terceiros seriam devidas pelo contribuinte porque essas contribuições não são abarcadas pela imunidade constitucional do art. 195, § 7º da CF, porque não se destinam ao custeio da Seguridade Social, de modo que **por essa razão** (e não pela eleita como fundamento do lançamento), o contribuinte não poderia se valer do código FPAS 639, específico para entidades que gozam de imunidade constitucional prevista naquele dispositivo constitucional.

¹ Autos do PAF nº 11444.001633/2008-06, rel. Luis Henrique Dias Lima.

Da forma como posto, observa-se que o nobre relator, ao proferir o seu voto, acabou por “consertar” o lançamento, afastando a imunidade tributária em relação ao **AI DEBCAD nº 37.254.822-9**, mas por outro fundamento jurídico que, embora seja o fundamento correto o caso, não constou do lançamento original.

Já tive a oportunidade de me manifestar em hipóteses semelhantes à aqui tratada, quando observei que a inovação nos fundamentos do lançamento afronta a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois é no momento da constituição do crédito tributário que são fixados pela autoridade responsável pelo lançamento as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado. E é em relação a tais fundamentos que o contribuinte-autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo. Assim, entendo que a introdução de fundamento jurídico novo no momento do julgamento não pode ser admitida. Se a autoridade julgadora, de primeira ou segunda instância, discorda do lançamento, pode, tão somente, reconhecer a sua invalidade, mas não lhe compete substituir o fato objeto do lançamento. Ao julgador de primeira ou de segunda instância não compete aprimorar lançamento.

Por todas essas razões, divergi do entendimento manifestado pelo nobre colega relator em relação ao **AI DEBCAD nº 37.254.822-9**, que tem por objeto o lançamento de contribuições devidas pelo contribuinte a terceiros, e votei pelo cancelamento também desse lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini