



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.000067/2011-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.448 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2021
Recorrente CÍRCULO DE AMIGOS DO MENOR PATRULHEIRO DE SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). ILEGITIMIDADE PASSIVA. CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 566.622/RS (TEMA 32 DA REPERCUSSÃO GERAL).

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.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ASPECTOS MATERIAIS. REGRA GERAL.

VIGÊNCIA. DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS. PODER DE INVESTIGAÇÃO. AMPLIAÇÃO. RETROATIVIDADE. VINCULAÇÃO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 601.314/SP (TEMA 225 DA REPERCUSSÃO GERAL). SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 1.134.665/SP (TEMA 275 DOS RECURSOS REPETITIVOS).

Tratando-se dos aspectos de natureza material do lançamento, aplica-se a lei vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Contudo, os aspectos procedimentais que ampliam os poderes de investigação ou as garantias do crédito tributário, inaugurados na legislação superveniente são de aplicação imediata, desde que vigentes na época da prática do correspondente procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No lançamento de ofício, regra geral, aplica-se a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco) por cento, a qual somente é reduzida nos casos previsto na legislação tributária.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DOS INCISOS IV E V DO ARTIGO 55 DA LEI 8.212/91.

Os fatos, relatos e documentos apresentados pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência de razões motivadoras da exclusão do benefício do Contribuinte.

DA ALEGADA FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Cabe à Impugnação demonstrar com base nos documentos legais que está obrigada a produzir, guardar e exibir - folhas de pagamento, GFIP e livros contábeis - que os valores (bases-de-cálculo) considerados não corresponderiam aos efetivamente apurados ou que seus procedimentos são de tal natureza que não configuram infração às obrigações legais previstas no artigo 55 da Lei 8.212/1991. Simples alegações, fundadas em considerações genéricas, não têm o condão de invalidar os dados obtidos em documentos, cujas responsabilidades pelo preparo e apresentação, são do próprio Contribuinte.

APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO 33 DA LEI 8.212/91

O Contribuinte é obrigado à apresentação não apenas dos livros contábeis, devidamente formalizados, mas também à apresentação de todos os respectivos documentos fiscais. Consta que nenhuma das duas exigências foi integralmente cumprida. Ao contrário. As circunstâncias, a quantidade de fatos, relatos (constados por auditoria e por interventores judiciais nomeados), o volume de documentos, em contraposição com os incipientes argumentos oferecidos pelo Contribuinte, caracterizam plenamente a ocorrência dos requisitos legais constantes do parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 8.212/91, legitimando o procedimento fiscal adotado.

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 os lançamentos referentes ao DEBCAD 37.288.766-0. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso, e vencidas as Conselheiras Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Redator Designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti

Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinadas ao Gilrat e a terceiros, entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 05-37.609 - proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - DRJ/CPS - transcritos a seguir (processo digital, fls. 464 a 482):

Fundamentos do lançamento fiscal.

Integram o presente processo os seguintes lançamentos e respectivos objetos:

1. Lançamento DEBCAD 37.288.766-0, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP de empregados e de contribuintes individuais.
2. Lançamento DEBCAD 37.288.769-4, para constituição de crédito tributário relativo a contribuições para terceiros/outras entidades, incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP de empregados.

O Contribuinte, para o período fiscalizado, encontrava-se enquadrado na condição de entidade beneficente de assistência social no gozo da isenção das contribuições previdenciárias (artigo 55 da Lei 8.212/91).

Consta que a auditoria-fiscal realizou as diligências necessárias para verificar o cumprimento pelo Contribuinte das obrigações legais constantes do inciso I do artigo 29 da Lei 12.101/09. Constatado o descumprimento, realizou o lançamento fiscal, com fundamento no artigo 32 da mesma Lei.

Ressalva, em seguida, que, para o gozo da isenção, e considerando o período a que se referem os fatos geradores - janeiro de 2006 a dezembro de 2007 - encontravam-se vigentes as disposições do artigo 55 da Lei 8.212/91.

Com base em informações constantes do Livro Diário (veja "Relatório da Diretoria" - fls. 104/105), "... a fiscalização tomou conhecimento de uma série de irregularidades relacionadas com a aplicação de recursos da entidade ...", irregularidades estas que são objeto da Ação Civil Pública que tramita pela 3ª. Vara Criminal de Santos.

As aludidas irregularidades estão informadas no aludido Relatório da Diretoria, do qual uma cópia foi acostada aos autos (fls. 104/105), e cujas práticas constituiriam infração às obrigações e vedações impostas pelos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91, quais sejam:

1. Relacionadas ao inciso IV do artigo 55 da Lei 8.212/91:

- Realização de pagamentos a título de "*verbas de representação*", constatados em registros contábeis.
- É descartada a possibilidade de que se trataria de reembolsos de despesas, pois não foram apresentadas as respectivas prestações de contas, acompanhadas dos correspondentes documentos comprobatórios.

2. Relacionadas ao inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91:

- A Fiscalização relata a "*... ocorrência de vultosa movimentação bancária sem que se identifique a natureza ou finalidade dos gastos ...*" e se reporta aos documentos que junta aos autos (fls. 115/166 e 118/145). Intimado a prestar os esclarecimentos acerca de tais despesas, consta que o Contribuinte deixou de fazê-lo, limitando basicamente a se reportar à já aludida Ação Civil Pública.
- O *Contribuinte* promoveu rescisões de contratos de trabalho, mas, em seguida, manteve vínculos de prestação de serviços com as mesmas pessoas. A Fiscalização ressaltou que tal procedimento resultava a liberação/levantamento do FGTS e, também, o pagamento de multa de 40%. São apresentadas algumas cópias de documentos pertinentes (fls. 194/216).
- Foi constatada a realização de despesas com veículos que não eram de propriedade do Contribuinte: conserto, instalação de "*som*", despesas com combustível e serviços de funilaria (fls. 217/227).
- Houve a concessão de empréstimos sem formalização (contrato), sem prazo para pagamento ou com incidência de acréscimos (nem mesmo atualização monetária). É, inclusive, registrado o caso de empréstimo em que, não obstante a rescisão do contrato de trabalho, não se promoveu a respectiva quitação do saldo do empréstimo (fl. 228).
- É relatada a venda de automóvel por 30% do preço de mercado, e sem que conste sequer o recebimento dos valores devidos, tendo, como favorecida, empresa eu seria de propriedade de pessoa ligada por parentesco com dirigente do Contribuinte (fl. 241).
- Consta a prática de pagamentos a título de "*participação nos resultados - Lei 10.101/2000*" - fls. 242.
- Consta, também, a prática de doações (fl. 243), que são operações estranha aos objetivos institucionais de uma entidade que pretenda ser beneficente de isenção de contribuições previdenciárias.

Os lançamentos fiscais deram-se com base nos registros contábeis, informações prestadas através de GFIP e RAIS, folhas de pagamentos e recibos de pagamentos, além de informações constantes dos arquivos digitais da Receita Federal do Brasil.

Em face das alterações determinadas na Lei 8.212/91 pela Lei 11.941/09, quanto à sistemática determinante do cálculo da multa aplicada e, inclusive, em observância das disposições do artigo 106 do CTN, a incidência da multa foi determinada para cada competência, adotando-se sempre a menos onerosa para o Contribuinte.

Fundamentos da Impugnação - Lançamento Fiscal DEBCAD 37.288.769-4

São as seguintes, em síntese, as alegações apresentadas pelo Contribuinte, em relação ao lançamento Fiscal DEBCAD 37.288.769-4 (fls. 346/363):

1. O lançamento fiscal teria sido resultado de "meras presunções", já que não "*... comprovou que a natureza desses valores descumprira ou não o objeto social da impugnante. Toda a ação fiscal foi guiada em meras presunções a partir de simples análise de contas contábeis, sem perquirir materialmente mediante provas, que tais pagamentos estavam desvinculados ou não das atividades da Impugnante*".
2. A Fiscalização teria "*pura e simplesmente*" se baseado em Ação Civil Pública não transitada em julgado.
3. O procedimento adotado pela Fiscalização, além de se fundar em procedimento judicial pendente de desfecho final, teria suprimido o procedimento administrativo do prévio cancelamento do benefício fiscal.
4. Invocando as disposições do artigo 142 do CTN, ressalva que "*... caberia à Fiscalização apurar provas concretas de que a Impugnante teria descumprido os incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91*".

5. Pretende estabelecer a definição e os limites do conceito de "remuneração", para vinculá-lo à "habitualidade" e à "retributividade", que não estariam demonstrados no lançamento.
6. Quanto à prática de rescisões de contratos de trabalho para gerar a obrigação de pagar a multa de 40% do FGTS não estaria provada a "... simulação, ou seja, a intenção, o dolo, no sentido do que fora por ele apontado". A Simulação exigiria provas.
7. O lançamento fiscal também não teria cumprido as formalidades legais estabelecidas pelo artigo 10 do Decreto 70.235/72, quais sejam "caracterização precisa do fato por ele imputado", "não identificar a matéria tributável", do que decorreria a nulidade do procedimento, por impedimento do exercício do contraditório e da ampla defesa.
8. A falta de "investigação exaustiva" ou "aprofundada" e a forma "açodada" com teria se dado o lançamento, teria subtraído "o atributo da certeza" de que deve se revestir o lançamento fiscal.
9. Ressalva as disposições do parágrafo quarto do artigo 55 da Lei 8.212/91, para concluir que o lançamento somente poderia ter sido realizado depois de concluído o processo administrativo no qual se discutisse o cancelamento da isenção. No mesmo sentido, transcreve disposições do Decreto 3.048/99, no que teria seguido a Instrução Normativa RFB 971/09.
10. Vale-se de procedimento administrativo no âmbito do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, que teria concluído pela regularidade de suas práticas, bem como da Medida Provisória 446/08, que teria assegurado a renovação de seu CEBAS.
11. Impugna a forma como foi determinada a incidência de multa, sob a alegação de que a multa aplicável seria tão somente a "de mora" e que o percentual máximo aplicável, de acordo com a Lei 11.941/09 seria de 20%, concluindo que a "mais benéfica" seria "... aquela do caput do artigo 35 da Lei 8.212/91, com as das alterações da Lei 11.941/09".
12. Requer que a Impugnação seja julgada procedente, anulando-se o lançamento fiscal. Alternativamente, que a multa aplicável seja a "... prevista no artigo 35 caput da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09".

Protesta por provar suas alegações pelos meios de prova admitidos no Direito.

Fundamentos da Impugnação - Lançamento Fiscal DEBCAD 37.288.766-0

O Contribuinte apresentou Impugnação ao lançamento Fiscal DEBCAD 37.288.766-0, limitando-se, entretanto, às mesmas alegações, razões apresentadas e requerimentos ao lançamento DEBCAD 37.288.769-4, já relatadas. Por isso, as Impugnações passam a ser apreciadas simultaneamente.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 464 a 482):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

PRÉVIO CANCELAMENTO DA ISENÇÃO. DESNECESSIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO

A regra geral de aplicação da lei tributária no tempo é estabelecida pelo "caput" do artigo 144 do CTN estabelece a regra geral (reporta-se à ocorrência do fato gerador).

Neste caso, não se cuida de questão relacionada intrínseca e diretamente à ocorrência do fato gerador, mas sim ao procedimento que deva ser adotado pela Fiscalização, para a constituição dos créditos tributários, eventualmente devidos, aplicando-se, por isso, as disposições do parágrafo primeiro do aludido artigo.

DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DOS INCISOS IV E V DO ARTIGO 55 DA LEI 8.212/91

Os fatos, relatos e documentos apresentados pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência de razões motivadoras da exclusão do benefício do Contribuinte.

MULTA DE MORA VERSUS MULTA DE OFÍCIO

Lançamento realizado sob a égide da Lei 11.941, mas versando sobre fatos geradores anteriores àquela Lei. Aplicação do artigo 106 do CTN. Necessidade de estabelecer sistemática de aplicação da multa menos onerosa para o Contribuinte.

PRODUÇÃO DE PROVAS PELA IMPUGNAÇÃO

O processo administrativo fiscal está sujeito, quanto à produção de provas, às regras do Decreto 70.235/1972, especialmente no seu artigo 16.

Impugnação Improcedente.

(Destques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, inaugurando, em síntese, os seguintes argumentos (processo digital, fls. 489 a 522):

1. A ação civil pública teve seu julgamento finalizado no âmbito do Poder Judiciário, sendo ratificado que a ora Recorrente não se coadunou com os desvios de conduta apontados, imputando-se tais atos fraudulentos única e exclusivamente ao seu ex-presidente, Sr. Oswaldo Cruz Soares Ferreira, o que atrai a responsabilidade pessoal do administrador nos termos do art. 135 do CTN.

2. O descumprimento do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 não decorreu de ato praticado pela Recorrente, e sim de seu ex-Presidente, razão por que dita obrigação tributária a ele deverá ser direcionada.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 22/4/2013 (processo digital, fl. 487), e a peça recursal foi interposta em 21/5/2013 (processo digital, fl. 488), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares

Matérias não impugnadas

Em sede de impugnação, a Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas nela não se insurge acerca da ilegitimidade passiva, teses inauguradas somente no recurso voluntário. Por conseguinte, este Conselho está impedido de se manifestar acerca da referida alegação recursal, já que o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, porque sequer constava na contestação sob sua análise.

Com efeito, haja vista o que está posto precedentemente, a Contribuinte apresenta **novos argumentos**, completamente dissociados da tese de defesa constante de sua impugnação, a qual foi devolvida a esta seara recursal, para exame da matéria ali analisada e julgada desfavoravelmente à então Impugnante. Portanto, ante a preclusão consumativa posta, o crédito correspondente aos reportados tópicos torna-se incontroverso e definitivamente constituído, não se sujeitando a Recurso na esfera administrativa, nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, §§ 1º e 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de

responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque ela teria direito ao benefício, assim como pela falta de ato cancelatório prévio e ilegitimidade tanto passiva como das bases de cálculo apuradas. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos ao período sob procedimento fiscal. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN. Confirma-se o excerto do Relatório Fiscal (processo digital, fls. 38 e 39):

9. A fiscalização teve início através do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIFP (DOC.9), de 22/01/2010 para apresentação em 22/02/2010, de diversos documentos. Outras informações foram solicitadas através dos Termos de Intimação Fiscal de nos: 01 (Doc. 10), 02 (Doc. 11), 03 (Doc. 12), 04 (Doc. 13), 05 (Doc. 14), 06 (Doc. 15), 07 (Doc. 16), 08 (Doc. 17) e 09 (Doc. 18); de: 19/02/10, 01/03/10, 24/03/10, 25/05/10, 26/07/10, 20/09/10, 24/09/10, 26/10/10 e 22/11/10; respectivamente.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 3 a 32 e 34 a 58).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela

anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente porque a ausência de prévio cancelamento da isenção macula o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Afastada a matéria não conhecida, dita pretensão recursal busca reformar a decisão de origem, sob os seguintes pressupostos: (i) a isenção a que supostamente tem direito foi afastada por mera presunção; (ii) dito lançamento não poderia ter se dado sem prévio cancelamento da isenção; (iii) a fiscalizada realmente gozava da isenção afastada; (iv) as bases de cálculo são ilegítimas, eis que apuradas com base na ação civil pública e (v) requer a aplicação da retroatividade benigna, para aplicação da multa de mora no percentual máximo de 20% (vinte por cento), conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Imunidade das entidades beneficentes de assistência social

Requisitos legais exigidos para a fruição do benefício

Embora com a denominação de isenção dada pelo constituinte, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social está prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), mas seu gozo depende do prévio atendimento das “exigências estabelecidas em lei”, *verbis*:

Art. 195 [...]

[...]

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

Por oportuno, as condicionantes exigidas para a fruição da reportada imunidade foram reguladas, inicialmente, pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual permaneceu vigente até 9/11/2008, nestes termos:

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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

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). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema

Único de Saúde, nos termos do regulamento. ~~(Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)~~

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. ~~(Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-43, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)~~

Posteriormente, a Medida Provisória nº 446 de 7/11/2008, assumiu a regulação da matéria em seu art. 28 e suspendeu a eficácia do transcrito art. 55 (“revogou”), cuja vigência transcorreu entre 10/11/2008 e 11/2/2009, quando foi rejeitada (Ato do presidente da Câmara dos Deputados – DOU de 12/2/2009). Portanto, aplicável enquanto vigente, já que não houve decreto legislativo dispondo de forma diversa. Confira-se:

Art. 28. 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 - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º;

II - 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;

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

IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;

V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;

VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;

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

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

IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;

XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e

XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Em decorrência da rejeição posta no parágrafo precedente, o já transcrito art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, retornou a produzir os efeitos jurídicos que lhes eram próprios (efeito repristinatório tácito), no lapso temporal de 12/2/2009 a 29/11/2009, oportunidade em que foi

revogado pela Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, vigente a partir de 30/11/2009. Logo, dali em diante, os requisitos para o desfrute da citada imunidade passaram a ser regulados pelo art. 29 desta Lei. Confira-se:

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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

~~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;~~

~~I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei n.º 12.868, de 2013)~~

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 n.º 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.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Por todo o exposto, nos termos já vastamente debatidos, pode-se sintetizar que o gozo do referido benefício fiscal está condicionado ao cumprimento das exigências previstas legalmente, conforme cronologia abaixo:

1. de 25/7/1991 a 9/11/2008, aplicável o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
2. de 10/11/2008 a 11/2/2009, aplicável o art. 28 da MP nº 446 de 7/11/2008;
3. de 12/2/2009 a 29/11/2009, aplicável o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
4. a partir de 30/11/2009, aplicável o art. 29 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009.

É conveniente ressaltar que a presente matéria foi objeto de inúmeras demandas judiciais por intermédio das quais os contribuintes se insurgiram contra o fato da reportada imunidade ter sido regulada por meio de lei ordinária, sob o pressuposto de que o art. 146, inciso II, da CF, de 1988, exige que mencionada disciplina se dê mediante lei complementar, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

No entanto, em contrarrazões, a Fazenda Nacional pugnou pela constitucionalidade das descritas exigências, ainda que impostas por lei ordinária, eis que, como se viu precedentemente, o já transcrito § 7º do art. 195 da Matriz constitucional refere-se às *exigências estabelecidas em lei*, e não em lei complementar. Nesse entendimento, manifesta que o regramento através de norma legal complementar se dará somente quando o texto constitucional expressamente a ela se referir.

A Suprema Corte, contrariamente à pretensão da União, deu provimento ao RE nº 566.622/RS (Tema 32 de repercussão geral), de relatoria do ministro Marco Aurélio, sessão plenária de 23/2/2017. Nestes termos, reconheceu que a regulação de imunidade é reserva de lei complementar sem qualquer exceção, consoante ementa que ora transcrevo:

Ementa

IMUNIDADE - DISCIPLINA - LEI COMPLEMENTAR.

Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

Na sequência, em 2/3/2017, as Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIs) nºs 2.036, 2.228 e 2.621 foram apensadas à 2.028 e julgadas conjuntamente, já que sustentadas em teses jurídicas semelhantes tanto entre si como com aquela vista no manifestado RE nº

566.622/RS. Ocorre que, durante referido julgamento, a Corte constitucional converteu ditas ADIs em Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) e atendeu parcialmente a pretensão da Fazenda Nacional, admitindo a regulação dos aspectos procedimentais mediante lei ordinária. Eis a ementa do acórdão da ADI n.º 2.028, de redatoria da ministra Rosa Weber:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.

Nos termos vistos, a tese vencedora no julgamento das ADIs diverge daquela sustentada por ocasião da apreciação do RE, ainda que ambos tratassem de base jurídica comum, traduzindo-se explícita contradição. Por conseguinte, tanto a União quanto os contribuintes opuseram embargos de declaração contra os julgados do RE e das ADIs respectivamente. A primeira pretendendo, com os aclaratórios, alargar a matéria regulada por lei ordinária, os segundos buscando pacificar o entendimento exarado no RE, que reservou dita regulação exclusivamente à lei complementar.

Posteriormente, já em 18/12/2019, o plenário da Suprema Corte pacificou seu entendimento, quando apreciou, simultânea e conjuntamente, os embargos de declaração opostos pela União e pelos contribuintes contra os méritos do RE n.º 566.622/RS e das ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 respectivamente. No ensejo, a tese jurídica do julgado “Tema 32” foi reformulada, perfilhando-se àquela estabelecida para as manifestadas ADIs. Logo, prevaleceu a inteligência de que **os aspectos procedimentais poderão ser regulados por lei ordinária**, restando reservada à lei complementar apenas a disciplina do modo beneficente de atuação das respectivas entidades, notadamente o estabelecimento de contrapartidas a serem por elas observadas. Confirma-se a ementa do acórdão, de redatoria da ministra Rosa Weber:

EMENTA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI’S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991.

ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. 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 art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. 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. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

Do exposto, infere-se que apenas o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi reconhecido formalmente inconstitucional, razão por que os demais preceitos do referido artigo continuam produzindo os efeitos jurídicos que lhes são próprios. Ademais, pelo fato da certificação de trânsito em julgado da manifestada decisão ainda aguardar julgamento dos embargos de declaração contra ela opostos, entendo que todos os preceitos do reportado art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, gozam da presunção de constitucionalidade, eis que ainda não definitivamente julgados. Por conseguinte, em atendimento ao disposto no Enunciado nº 2 de súmula do CARF, assim como ao art. 62 do Anexo II do RICARF, compreendo estar obrigado a reproduzir, integralmente, todos os preceitos vistos no referido art. 55. Confira-se:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RICARF, Anexo II, art. 62:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por **decisão definitiva** plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) **Decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As **decisões definitivas** de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(Grifei)

Ante o exposto, manifestada pretensão recursal não pode prosperar.

Concessão e cancelamento da imunidade

Igualmente relevante, diferentemente do rito estabelecido no parágrafo subsequente, enquanto vigente o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, aí se incluindo o efeito repristinatório tácito, suposto cancelamento do mencionado benefício se daria por meio de prévio procedimento, próprio e autônomo daquele dele decorrente, observado o contraditório e a ampla defesa. É o que se abstrai da leitura do seu § 4º, que está regulamentado no art. 206, § 8º, do Decreto n.º 3.048, de 1999. Confira-se:

Lei n.º 8.212, de 1991, art. 55:

[...]

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. ~~(Incluído pela Lei n.º 9.732, de 1998). (Vide ADIN n.º 2028-5) (Revogado pela Lei n.º 12.101, de 2009)~~

Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 206:

[...]

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

I - se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II - a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III - apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e

IV - cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social. ~~(Redação dada pelo Decreto n.º 4.862, de 2003)~~

Contudo, contrariamente ao acima visto, enquanto vigente a MP n.º 446 de 7/11/2008 (entre 10/11/2008 e 11/2/2009), o cancelamento do referido benefício fiscal segue o balizamento visto nos seus arts. 30 e 31, os quais dispensam o reportado procedimento próprio e autônomo apontado no transcrito § 8º do art. 206 do Decreto n.º 3.048, de 1999. Confira-se:

Art. 30. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da sua certificação pela autoridade competente, desde que atendidas as disposições da Seção I deste Capítulo.

Art. 31. 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 O lançamento terá como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Nesse mesmo sentido, manifestado rito procedimental não se alterou com a vigência da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, cujos arts. 31 e 32 também dispensam a exigência do prévio procedimento cancelatório, *verbis*:

Art. 31. 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. (Vide ADIN 4480)

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.

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

A propósito, tanto o Decreto nº 7.237, de 20/7/2010, como o Decreto nº 8.242, de 23/5/2014 - o primeiro revogando o art. 206 do Decreto nº 3.048, de 1999; o segundo, revogador do primeiro – ao regulamentarem dita matéria, basicamente reproduzem o texto dos citados arts. 30 e 31 da MP nº 446, de 2008, assim como 31 e 32 da Lei nº 12.101, de 2009. Confira-se:

Decreto nº 7.237, de 2010:

Art. 41. O direito à isenção das contribuições sociais somente poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação no Diário Oficial da União, se atendidos cumulativamente os requisitos previstos na Lei nº 12.101, de 2009, e neste Decreto.

Art. 42. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 40, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, devendo relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção, e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contados de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Decreto nº 8.242, de 2014:

Art. 47. O direito à isenção das contribuições sociais somente poderá ser exercido pela entidade a partir da data da publicação da concessão de sua certificação no Diário Oficial da União, desde que atendidos cumulativamente os requisitos previstos na Lei nº 12.101, de 2009, e neste Decreto.

Art. 48. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 46, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, com o relato dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contado de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Em síntese, durante a vigência da MP nº 446, de 2008, e da Lei nº 12.101, 2009, o procedimento de concessão e interrupção da imunidade ora debatida segue as regras legais, abaixo dispostas, as quais, como se viu, dispensam a exigência de prévia decisão administrativa cancelando o benefício:

1. de 10/11/2008 a 11/2/2009, aplicável os arts. 30 e 31 da MP nº 446 de 7/11/2008;
2. a partir de 30/11/2009, aplicável os arts. 31 e 32 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009.

Assim entendido, vale registrar que, exceto quanto à retroatividade prevista para aos casos especificamente pontuados no art. 106 do CTN, a aplicação da legislação tributária no tempo rege-se pelas disposições vistas no art. 144 do mesmo Código, que traz tratamento diferenciado entre as regras procedimentais e aquelas de natureza material, *verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

[...]

Percebe-se que o *caput* dita a regra geral de que o lançamento rege-se pela lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, mas seu § 1º excepciona a **legislação** de cunho procedimental, que terá aplicação imediata, ainda que vigente posteriormente, desde que amplie os poderes de investigação ou as garantias do crédito tributário. Este é também o entendimento exarado tanto pelo STF como pelo STJ por ocasião dos julgamentos do RE nº 601.314/SP e REsp nº 1.134.665/SP respectivamente, de cujas ementas transcrevemos os seguintes excertos:

1. RE nº 601.314/SP (Tema 225 da repercussão geral), de relatoria do ministro Edson Fachin, que transitou em julgado no dia 11/10/2016:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. artigo 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

[...]

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

2. REsp nº 1.134.665/SP (Tema 275 dos recursos repetitivos), de relatoria do ministro Luiz Fux, que transitou em julgado no dia 11/10/2016:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO

BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

[...]

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato imponível, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envolverem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

[...]

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto.

Como se vê no relatório e excertos do recurso interposto abaixo transcritos, a Recorrente afirma que dito lançamento somente poderia ter sido efetivado após concluído o processo administrativo no qual se discutisse o cancelamento da imunidade contestada (processo digital, fls. 467 e 510):

3. O procedimento adotado pela Fiscalização, além de se fundar em procedimento judicial pendente de desfecho final, teria suprimido o procedimento administrativo do prévio cancelamento do benefício fiscal.

[...]

Contudo, olvidou a Fiscalização de que à época dos fatos geradores, ou melhor, ao tempo da vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, antes de exigir as contribuições previdenciárias que entendam cabíveis, o Fisco deveria laborar no sentido de cancelar a isenção da entidade investigada, devendo ser respeitado o devido processo legal, para somente após decisão administrativa, transitada em julgado, serem efetuados os lançamentos dos créditos tributários. Assim dispunha o § 49 do citado artigo:

Entretanto, tratando-se de fatos geradores correspondentes às competências 1/2006 a 12/2007, realmente, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, estava vigente, razão por que os aspectos matérias do lançamento (fato gerador, base de cálculo e alíquotas) foram por ele corretamente balizados. Contudo, referido procedimento fiscal transcorreu entre 22/1/2010, data da ciência do Termo de Início de Fiscalização, e 28/2/2011, dia da ciência do lançamento, época de plena vigência da Lei nº 12.101, de 2009, cujo art. 32, caput e § 2º, dispensava a prévia decisão administrativa acerca do direito ao reportado benefício (processo digital, fls. 3, 17 e 78). Dada a relevância, replico reportado comando legal:

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)

[...]

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

Nestes termos, a fiscalização agiu corretamente ao aplicar a nova legislação, que ampliou os poderes de investigação com a instituição de critério diverso de apuração do crédito tributário, exatamente como prevê o transcrito § 1º do art. 144 do CTN. Outrossim, dito regramento procedimental em nada afetou os aspectos materiais da autuação, que continuaram exatamente os mesmos estabelecidos pelo citado art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o que vai ao encontro da regra geral acerca da legislação aplicável ao lançamento (*caput* do art. 144 do CTN).

Ademais, o direito de defesa da Recorrente em nada foi afetado, eis que, tanto na vigência do § 4º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, exigindo processo autônomo para cassação do referido benefício, como na legislação superveniente, que o dispensou e adotou o rito do Decreto nº 70.235, de 1992, é assegurado o direito do contribuinte apresentar sua ampla defesa. Logo, provado o cumprimento das exigências legais que lhe assegura o direito à pretendida imunidade, há de ser reconhecida a procedência da impugnação ou, se for o caso, o provimento do recurso interposto.

Assim entendido, não procede manifestada alegação recursal.

É oportuno ressaltar que a validade da apontada Lei nº 12.101, de 2009, foi questionada nas ADIs nºs 4.480/DF e 4.891/DF, a primeira com decisão transitada em julgado; a segunda continua aguardando julgamento. Nessa perspectiva, importa à solução da presente controvérsia o entendimento que a Corte Máxima deu ao art. 32 do predito Ato legal, por ocasião das decisões exaradas tanto na apreciação da especificada Ação julgada como nos julgamentos dos embargos de declaração contra ela opostos. Confira-se as respectivas ementas:

ADI nº 4480/DF

Ementa:

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. (destaquei)

(ADI 4480, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 27/03/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-089 DIVULG 14-04-2020 PUBLIC 15-04-2020)

ADI nº 4480/DF/EMB. DECL.- ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

Ementa:

Segundos embargos de declaração em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Direito Tributário. 3. Artigos 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, caput; 29; 31; e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, declarados inconstitucionais. 4. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto. 5. Ausência de referência à declaração de inconstitucionalidade do artigo 29, inciso VI, da Lei 12.101/2009, no dispositivo da decisão. 6. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, com efeitos infringentes, apenas para complementar a decisão embargada, a fim de fazer constar o art. 29, VI, da Lei 12.101/2009 em sua parte dispositiva.

(ADI 4480 ED-segundos, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-041 DIVULG 04-03-2021 PUBLIC 05-03-2021).

ADI nº 4480/DF/EMB. DECL.- CONF. NAC. DOS EST. DE ENSINO

Ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – PEDIDO – PROCEDÊNCIA – MODULAÇÃO. Não cabe, uma vez proclamada a incompatibilidade de ato normativo com a Constituição Federal, projetar o surgimento dos efeitos da constatação, sob pena de inobservância, considerado o ângulo da higidez, da Lei Maior, como se até então não tivesse vigorado.

(ADI 4480 ED, Relator(a): GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-071 DIVULG 14-04-2021 PUBLIC 15-04-2021)

Como se vê nas transcrições supras, o caput e o § 2º do referenciado art. 32 não foram afetados pela inconstitucionalidade declarada na reportada decisão definitiva de mérito, eis que, quanto ao dito artigo, apontado entendimento refletiu, exclusivamente, em seu § 1º. Logo, a dispensa prévia de decisão administrativa acerca do direito ao reportado benefício continua legalmente vigente, razão por que a razão não está com a Recorrente, pois nada há de ser corrigido no procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados nºs 4 e 108 de súmula da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC

para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único, anteriormente transcrito. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto.

Retroatividade benigna

Inicialmente, é de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, conforme diz o **Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, “c”, “*verbis*”:**

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidades moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Com efeito, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar apenas das multas e dos juros moratórios decorrentes do recolhimento intempestivo das contribuições devidas. De outro, as penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas previstas no incluído art. 32-A. E, por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A. Confira-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores

devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

[...]

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009). (Vide Lei n.º 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

[...]

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

[...]

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Por oportuno, o contexto fático amolda-se às penalidades associadas correspondentes a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte

prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

Ademais, trata-se de entendimento já pacificado tanto na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, consoante se vê nos excertos abaixo transcritos:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Como se vê, o citado artigo 32-A trata da multa isolada aplicável à hipótese de mera omissão atinente à entrega tempestiva ou com incorreção da GFIP, nada referindo-se à falta de recolhimento das respectivas contribuições. No entanto, de outro modo, o artigo 35-A traz a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), aplicável nos lançamentos de ofício decorrentes tanto do não-recolhimento como de declaração incorreta das contribuições devidas.

Assim considerado, a comparação para identificação da penalidade mais benigna entre a multa aplicada com fundamento no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, não poderá ser o mencionado art. 35, como pretende a Recorrente, mas sim o também inaugurado art. 35-A, que remeteu para o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Visto dessa forma, independentemente de manifestação deste Conselho, quando do pagamento ou parcelamento do débito, a ocorrência de suposta retroatividade benigna será analisada e, quando for o caso, implementada. Logo, não há como se atender o pedido subsidiário da Recorrente, no sentido de que dita referida multa de ofício seja reduzida, porquanto sem fundamento legal razoável.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

A demonstração do descumprimento dos parágrafos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91

Os valores considerados - remuneração de empregados e de contribuintes individuais - foram aqueles declarados pelo Contribuinte em GFIP e não consta que tenham sido impugnados. Por isso, as Impugnações, ao apresentar a questão relativa à supostamente indevida exclusão do benefício, não estabelece controvérsia propriamente quanto à ocorrência dos fatos geradores e bases de cálculo consideradas, mas discute a ocorrência dos fatos que, se demonstrados, determinariam a suspensão do benefício então previsto no artigo 55 da Lei 8.212/91, fazendo surgir a obrigação do pagamento de contribuições previdenciárias das quais o Contribuinte estaria, a priori, dispensado.

Assim, sob estes aspectos - ocorrências dos fatos geradores e valores lançados - não constam que tenham sido suscitadas questões a serem dirimidas.

A questão realmente suscitada e, por isso, a ser resolvida neste tópico é outra: considerando os fatos relatados e os respectivos documentos apresentados pela Fiscalização e cotejando-os com as razões e os documentos apresentados pelas Impugnações, estaria caracterizada a ocorrência de fatos e práticas que corresponderiam ao descumprimento das exigências enumeradas nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91?

Por oportuno, retranscrevo os aludidos dispositivos, cujos descumprimentos serviram de fundamentos para a exclusão do benefício:

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)

O Relatório Fiscal (fls. 34/58) reporta a prática de atos e procedimentos que caracterizariam as situações previstas em ambos os transcritos incisos, pretendendo demonstrar que o Contribuinte teria distribuído vantagens e benefícios aos seus dirigentes, além do que, não teria aplicado seus recursos exclusivamente de acordo com seus objetivos institucionais. Para comprovar suas conclusões, a Fiscalização junta aos autos farta quantidade de cópias de documentos (fls. 104/335), vinculando-os aos registros contábeis realizados pelo próprio Contribuinte.

Quanto aos fatos narrados pela Fiscalização, as Impugnações objetivamente valem-se apenas de assertivas vagas e genéricas, tais como: "*meras presunções*"; falta de "*precisa caracterização do fato imputado*"; falta de "*investigação exaustiva e aprofundada*" realizada de forma "*açodada*". E, para demonstrar suas alegações, junta cópia de "Nota Técnica" do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - Conselho Nacional de Assistência Social, acompanhada de demais documentos (fls. 377/385); de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS e documentos correlatos emitidos por órgãos públicos diversos (fls. 386/397).

Além dessa abordagem, quanto à precisão e qualidade dos relatos da Fiscalização, as Impugnações limitam-se a apresentar tese para discutir a natureza do conceito de

"remuneração" (no caso, de dirigentes/administradores) e seus respectivos parâmetros ("habitualidade" e "retributividade").

Reiterando, é do cotejo destas ponderações, abordagens e narrativas que se poderá extrair (ou não) a convicção de que as premissas apresentadas pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência de razões motivadoras da exclusão do benefício do Contribuinte.

Distribuição de remuneração, benefícios e vantagens a dirigentes

Na conta "Outras Despesas Administrativas" constam pagamentos, em 2006, no montante de R\$ 55.808,00, a título de "Verbas de Representação" (fls. 106/111).

Na conta "Despesas com representações" constam pagamentos a Oswaldo Cruz Soares Ferreira, durante todo o ano de 2007, no montante de R\$ 66.685,32 (fls. 112/114) e consta que o beneficiário assumiu o cargo de "Presidente" da entidade, a partir de 01/02/2006 (fl. 12).

O Relatório Fiscal, quanto a estes pagamentos, informa:

É importante dizer que estes valores não se configuram ressarcimento de despesas realizadas pelos seus dirigentes, uma vez que não foram apresentadas quaisquer prestação de contas relativas a estes gastos. Configuram-se, pois, remunerações, vantagens ou benefícios auferidos em razão do cargo ou função.

Os pagamentos, como se apresentam (ou seja, sem as devidas comprovações de que se trata de reembolsos de despesas necessárias, incorridas, em razão de atividades vinculadas aos objetivos institucionais do Contribuinte - empreitada esta da qual as Impugnações não se deram ao trabalho), devem ser realmente considerados "vantagens" ou "benefícios", não obstante a nomenclatura utilizada pelo Contribuinte ("verba de representação"), o que claramente caracteriza a prática das operações vedadas pelo inciso IV do artigo 55 da Lei 8.212/91.

As Impugnações, quanto a esses pagamentos, limita-se a discorrer sobre o conceito de "remuneração" e dos parâmetros legais que a caracterizam: "habitualidade" e "retributividade".

Ora, quanto à "habitualidade", ainda que fosse elemento necessário para caracterizar a irregularidade no caso específico, está presente aqui: constam pagamentos durante todos os meses compreendidos no lançamento fiscal.

Quanto à "retributividade", que é atributo próprio dos pagamentos realizados como contraprestação de serviços realizados por determinada pessoa, é absolutamente incompatível com as finalidades das entidades beneficentes, exigidas como condição para o gozo do benefício: os dirigentes estão expressamente impedidos de receber remuneração, vantagens ou benefícios, em razão do exercício do cargo diretivo.

Nestes casos, dado que os pagamentos efetivamente ocorreram (ou, pelo menos estão registrados na contabilidade e as Impugnações não os negam), caberia ao Contribuinte demonstrar sua regularidade. Entretanto, absolutamente nenhuma prova apresentou neste sentido.

Tratando-se, pois, de valores pagos a dirigente da Instituição, sem a devida justificativa, está patente a infração às disposições do inciso IV do artigo 55 da lei 8.212/91.

Bastariam estes motivos para ensejar o lançamento fiscal. Mas há outros. Vários outros. Vejamos.

Não aplicação integral de recursos nos objetivos institucionais

Quanto a este aspecto - aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais - o Relatório Fiscal e os respectivos documentos a que se reporta informam a ocorrência de práticas e fatos que comprovam fartamente o não atendimento do requisito legal.

Com efeito, as "Notas Explicativas" (doc. 22 - fls. 115/116), relativas ao relatório de auditoria do ano-base de 2007, apresenta algumas ressalvas importantes:

1. Consta "adiantamento", a título de "Empréstimos a Empregados", no montante de R\$ 100.270,43. Ainda que se pudesse admitir, como justificável, a prática, por entidade beneficente, em situações emergenciais, da concessão de empréstimos a seus empregados/dirigentes, é inadmissível, que tais operações pudessem ser realizadas sem a devida formalização (sem contrato escrito), ou em condições favorecidas (sem cobrança de, pelo menos, atualização monetária), ou, finalmente, sem mesmo constar prazo para pagamento. No primeiro caso - a falta de contrato - constitui irregularidade contábil-fiscal. Nos demais, a Instituição claramente está oferecendo benefícios a pessoas não elegíveis pelas suas finalidades institucionais, com prejuízos financeiros à entidade. Quanto a esta prática - concessão de empréstimos às pessoas ligadas à entidade - constatou a Fiscalização (Relatório Fiscal, itens 19/21, fls. 42/43):

Empréstimos e adiantamentos efetuados a diversos empregados, sem contratos, prazo de pagamento ou atualização monetária. Constataram-se casos de rescisão de emprego beneficiado com empréstimos, sem desconto do saldo devedor.

2. Foi apurada a existência de "valores sem comprovação 2007" no montante de R\$ 828.528,68 e "valores sem comprovação exercício anterior", no montante de R\$ 486.115,62, o que constitui nítida infração à obrigação legal de qualquer contribuinte - notoriamente aquele beneficiado por isenções de contribuições previdenciárias - de comprovar documentalmente todas as suas despesas contabilizadas. O Relatório Fiscal aborda este assunto nos seus itens 15 e 16 e as Impugnações nada esclareceram a respeito. A falta de comprovação da real e exata natureza das despesas incorridas pela entidade beneficente - obrigação legal que, de resto, é exigível de qualquer contribuinte - implica necessariamente na impossibilidade da constatação do cumprimento das obrigações legais insertas no inciso V do artigo 55 da Lei 8.212/91, justificando, por isso, também, os lançamentos fiscais, na forma realizada. A própria entidade assumiu a irregularidade ao apresentar os registros contábeis sob a conta denominada "Valores sem Comprovação 2007" (fls. 118/145). Esta prática foi, também, constatada e analisada por perícia contábil realizada nos autos da Ação Civil Pública 1807/07 (fls. 147/193).
3. A mesma conclusão pode-se extrair - a de que houve infração à obrigação legal de aplicar todos os seus recursos nos seus objetivos institucionais - da prática de "*Pagamentos de combustíveis, serviço de funilaria, instalação de som, conserto, etc. para veículos estranhos à entidade; como alguns casos abaixo citados; cópias dos documentos de comprovação anexos*". O lançamento fiscal inclui documentos comprobatórios de tais práticas (fls. 221/227). Neste caso, novamente a Impugnação optou pela omissão. Ora, as realizações de pagamentos por serviços realizados em automóveis que não pertençam ao Contribuinte, sem que sejam apresentadas as devidas e necessárias justificativas, sugerem a prática da mesma irregularidade: não aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais. Constatadas tais despesas, seria essencial demonstrar que existiriam motivos legais que obrigassem o Contribuinte, mas não há absolutamente nada, nenhuma palavra a respeito.
4. O Relatório Fiscal menciona, também, a prática de rescisões imotivadas de contrato de trabalho (com a conseqüente incidência da multa de 40% sobre o saldo do FGTS) e, a posterior manutenção da relação de prestação de serviços com o "ex-empregado" (item 17, fls. 41/42 e respectivos documentos, fls. 194/216), inclusive com a realização de "pagamentos sem comprovação". As Impugnações ressaltam a falta de provas da "simulação" das rescisões de contratos de trabalho. Neste caso, de qualquer forma, poder-se-ia questionar: por que, sendo necessários os serviços de determinado empregado (tanto assim o é, que continuou a prestar serviços,

depois da rescisão do contrato de trabalho), deliberou-se pelo término do contrato de trabalho (imotivadamente), resultando na oneração (desnecessária?). No mínimo, estamos diante de uma prática equivocada e lesiva aos interesses da Instituição, resultando, no final das contas, em prejuízos financeiros, em benefício dos ex-empregados.

5. O Relatório Fiscal aborda, ainda, uma operação de venda de automóvel, a preço inferior ao de mercado, realizada com empresa "... *de filhos do funcionário Dimas Fonseca Veiga, coordenador do CAMPS...*". As Impugnações, não obstante a gravidade que eventualmente caracterize os fatos, silenciou a respeito.
6. Finalmente, uma prática, no mínimo inusitada: o pagamento a título de "Participação nos Resultados Lei 10.101/2000" (fl. 242). Estamos diante de uma situação em que o Contribuinte - sendo entidade de assistência social beneficente, no gozo de isenção de contribuições previdenciárias - distribui "participação nos resultados", a pretexto de estar se valendo dos benefícios da Lei 10.101/00! Tal prática, provavelmente, caracterizou infração a ambos os incisos IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/91: foram distribuídas vantagens/benefícios, ilegalmente denominados "participação nos resultados" (sem identificação dos beneficiários no documento produzido pelo Contribuinte - fl. 242), num óbvio desvio das finalidades da entidade. Novamente, as Impugnações permaneceram silentes a respeito.

Não pairam, pois, dúvidas de que os fatos constatados e narrados são tantos; encontram-se de tal forma demonstrados; e se revestem de tamanha gravidade, que inexoravelmente justificam, e mais do que isso, determinam a realização do lançamento fiscal.

Quanto à avaliação da robustez e autenticidade das provas, não se pode olvidar que foram vinculadas pela Fiscalização a registros contábeis produzidos pelo próprio Contribuinte.

Aliás, sob este aspecto, o Contribuinte não se limitou, como se viu, a contabilizar notórias e evidentes irregularidades, mas, em alguns casos, qualificou suas práticas com a realização de lançamentos contábeis de forma a não precisar adequadamente os fatos ocorridos. Esta circunstância, aliada à falta de apresentação de documentos fiscais legalmente exigíveis (comprovantes fiscais de despesas, por exemplo), sugere, inclusive, a ocorrência da deliberada intensão de ocultar a verdadeira natureza e finalidades dos respectivos pagamentos.

Os documentos apresentados pela Impugnação

Processo no Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - Certificada de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

A Impugnação apresenta documentos relativos ao processo de obtenção do seu CEBAS (fls. 434/443), emitido em 02/10/07 (fl. 443), com o qual pretende demonstrar a regularidade de suas práticas. Entretanto, esta tentativa esbarra em dois obstáculos intransponíveis:

1. Está claro, pelo conjunto de documentos constantes do aludido dossiê (fls. 434/443), que os fatos que ensejaram o lançamento fiscal não foram objeto de análise naquele processo. Trata-se claramente de um procedimento formal, meramente burocrático, que compreende a apresentação de documentos estatutários, informações e declarações da entidade.
2. Mas, ainda que tivessem sido analisados os mesmos documentos carreados pela Fiscalização aos autos do lançamento (e não há o menor indício de que tal tenha ocorrido), a auditoria-fiscal da Receita Federal do Brasil não estaria vinculada àquela conclusão que decidiu pela expedição do Certificado, já que sua competência (lançamento de tributos), objeto de investigação (verificação da ocorrência de atos econômicos específicos - fatos geradores de obrigações tributárias) e fontes de informação (livros contábeis, folhas de pagamento, GFIP etc) são absolutamente distintas daquelas lá consideradas.

Aliás, a Secretaria da Receita Federal do Brasil apresentou recurso contra a expedição do CEBAS (fl. 445), do que, finalmente, resultou o despacho de deferimento da certidão (fl. 447), da qual é oportuno destacar a seguinte ressalva de que a concessão do CEBAS foi "automática", por força da MP 446/08.

Este fato - a concessão automática de certidões através de uma MP que nem sequer foi submetida à votação pelo Congresso Nacional - merece algumas observações.

A MP 446/2008 não chegou nem mesmo a ser apreciada pelo Congresso Nacional, que a rejeitou por ato do Presidente da Câmara, em 12/02/2009, sob o argumento de que não atenderia "*os requisitos constitucionais da relevância urgência*", permanecendo, entretanto, discussão quanto aos seus efeitos, em relação aos quais o Poder Legislativo permanece silente.

Esta circunstância - a rejeição da MP 446/2008 - suscitou a discussão quanto aos seus efeitos, enquanto vigente. Questão sobre a qual, aliás, ao que consta, o Poder Legislativo - ao qual caberia expedir o competente Decreto Legislativo - permanece silente.

Entretanto, mesmo que venha a se consolidar a proposição de que, enquanto teve vigência, a Medida Provisória 446/2008 produziu efeitos (dentre os quais a renovação indiscriminada e automática dos CEBAS pendentes de julgamento¹), também este fato não poderia alterar o lançamento fiscal, pois, como já se viu, a falta de certidão ou de sua renovação não constitui propriamente o fundamento do lançamento, sem descuidarmos do fato de que os documentos apresentados pelas Impugnações demonstram claramente que a certidão somente foi obtida, das benesses asseguradas pela natimorta MP.

Enfim, os fatos narrados e demonstrados nos autos autorizam a realização dos lançamentos fiscais, não tendo as Impugnações logrado apresentar ou demonstrar quaisquer fatos modificativos ou impeditivos dos procedimentos implementados pela Fiscalização, e que culminaram com os lançamentos fiscais.

Também não procede a argumentação de que as bases de cálculo são ilegítimas, sob o pressuposto de terem sido apuradas a partir da ação civil pública, pois, como se viu precedentemente, ditos fatos foram levantados a partir da documentação produzida pela própria Recorrente. Tratam-se de valores por ela mesma declarados em GFIP, matéria não recorrida diretamente.

Lançamento de ofício - Parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 89.212/91

Neste aspecto, replico o que está posto no processo nº 15983.000068/2011-19, decorrente da mesma autuação, nestes termos (processo digital, fls. 316 a 319):

Para que o Fisco possa se certificar de que o Contribuinte realmente ofereceu à tributação todos os fatos econômicos que caracterizem a ocorrência de fatos geradores e, mesmo declarando-os, possa se certificar de que os valores considerados (bases de cálculo) foram regularmente determinados, a legislação tributária estabelece as obrigações tributárias acessórias, das quais ora releva destacar as seguintes (Lei 8.212/91):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

¹ O artigo 39 da Medida Provisória 446 estabelecia: "Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos pelo CNAS, que sejam objeto de pedido de reconsideração ou de recurso pendentes de julgamento até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos".

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

(...).

O descumprimento das obrigações acessórias determina a incidência de multas, além de outras conseqüências jurídicas correspondentes. No caso de apresentação da contabilidade, sem o devido cumprimento das obrigações legais específicas ou de falta (ou deficiência) de apresentação de documentos ou informações, compete ao Fisco a seguinte providência (Lei 8.212/91):

*Art. 33. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. **Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU 4/12/2008***

*§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados, o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. **Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU 4/12/2008***

*§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. **Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU 4/12/2008***

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. **Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU 4/12/2008***

*§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário. **Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 - DOU 4/12/2008***

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

No caso em análise consta, dentre inúmeras outras, as práticas das seguintes irregularidades:

1. Realizações de lançamentos contábeis que não permitem a identificação dos respectivos beneficiários.
2. Falta de apresentação dos correspondentes documentos fiscais que dariam suporte aos lançamentos contábeis (justamente os documentos que poderiam identificar os beneficiários).
3. Procedimento de realizar contabilizações em contas genéricas: "valores a identificar"; "valores sem comprovação" (fls. 79/91); "outras despesas administrativas".

Consta, inclusive, que a Fiscalização intimou o Contribuinte para apresentação dos respectivos e devidos comprovantes dos lançamentos fiscais (fls. 106/107), o que recebeu a resposta de que "... os esclarecimentos solicitados ... fazem parte do Inquérito Civil nº 092/07-MP-PJCS-IJ que originou a Ação Civil Pública... " .

Ora, na ocasião em que se desenvolveu a auditoria-fiscal da qual resultaram os lançamentos fiscais em análise, o Contribuinte estava obrigado à apresentação não apenas dos livros contábeis, devidamente formalizados (formalidades intrínsecas e extrínsecas), mas também à apresentação de todos os respectivos documentos contábeis/fiscais. Nenhuma das duas exigências foi integralmente cumprida. Ao contrário. As circunstâncias, a caudalosa quantidade de fatos, relatos (constados por auditoria e por interventores judiciais nomeados), o farto volume de documentos, em contraposição com os incipientes argumentos oferecidos pelo Contribuinte caracterizam plenamente a ocorrência dos requisitos legais constantes do parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 8.212/91, legitimando o procedimento fiscal adotado.

A "contabilidade", sob este aspecto, deve evidentemente ser entendida (e não há outro significado jurídico possível) como livros contábeis (livros diário e razão) escriturados segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e devidamente registrados em órgão próprio, acompanhados dos demonstrativos específicos, nos quais lançamentos (registros) contábeis devem ser corroborados por documentos idôneos (notas fiscais e contratos, por exemplo) que comprovem a veracidade e a adequação dos respectivos registros.

Entretanto, neste caso, com efeito, a freqüente prática de pagamentos indevidos, considerando os objetivos institucionais do Contribuinte, muito deles inclusive contabilizados e documentados, somada à falta de comprovação de vários outros pagamentos, em cujos históricos constam, em muitos deles, terem sido realizados a pessoas físicas, fora do âmbito da relação de emprego, efetivamente autorizam a realização dos lançamentos considerando-os pagamentos a pessoas físicas (contribuintes individuais, no caso).

Nestas circunstâncias, afiguram-se carentes de quaisquer fundamentos as assertivas das Impugnações, de que:

1. O procedimento caracterizaria "*grave conduta da fiscalização*".
2. Ou de que "*... em momento algum a Impugnante recusou, sonegou ou apresentou documentos deficientes ... A Fiscalização ... teve acesso integral à contabilidade da Impugnante*".
3. A Fiscalização, ao realizar a "*desconsideração da documentação fiscal e contábil*", deveria ter motivado o ato ... *descrevendo as razões pelas quais não se estava considerando-os*".

O que houve, na realidade, não foi propriamente a "*desconsideração da documental fiscal e contábil*", mas sim a desconsideração de lançamentos contábeis realizados sem observância dos princípios contábeis pertinentes e, além do mais, não corroborados por documentos fiscais e contábeis regulares, o que seguramente legitima a aplicação das medidas previstas no parágrafo terceiro do artigo 33 da Lei 8.212/91.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria não impugnada, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares nela suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem – Redator Designado.

Apesar das bem fundamentadas considerações do I. Relator, dele ousou divergir.

Conforme relatado, o crédito tributário é decorrente das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP de empregados e contribuintes individuais, parte patronal e terceiros / outras entidades, em razão de a entidade beneficente haver descumprido os incs. IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Decido.

Acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, parto do voto do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, objeto do Acórdão 2201-007.842, de 1º de dezembro de 2020:

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 1998 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 vigia-mestra do Estado Democrático de Direito:

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

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

De acordo com os ensinamentos de Rafael Pandolfo,

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

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

(...).”

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

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

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

“Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional 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 n.º 5.172/66

TÍTULO II - Competência Tributária

CAPÍTULO II - Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO II - Disposições Especiais

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos

veiculados no Código Tributário, **dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei 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, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário** inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência. (destaquei)

Outrossim, conforme exposto pela Conselheira Ana Cláudia Borges no Acórdão 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 beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema 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 sócio-assistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lides da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, V t d Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020). (grifei)

Neste esboço, como o Supremo Tribunal Federal assentou a constitucionalidade apenas inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 e seus parágrafos, conclui-se que o fundamento legal da atuação está escorado em dispositivo declarado inconstitucional, os incs. IV e V do mesmo artigo.

Neste contexto, **impõe-se o provimento do recurso voluntário para cancelar o Auto de Infração DEBCAD 37.288.766-0, referente à cota patronal.**

Pertinente ao Auto de Infração DEBCAD nº 37.288.769-4, com vistas a exigir as contribuições destinadas a outras entidades (terceiros), socorro-me ao decidido pelo Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, no Acórdão 2402-009.524, de 8 de março de 2021, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

4. Agravo regimental conhecido e não provido.

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

Neste esboço, **nega-se provimento ao recurso voluntário em relação ao auto de infração DEBCAD nº 37.288.769-4.**

Conclusão

Voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se o auto de infração DEBCAD 37.288.766-0, pois lavrado contra entidade beneficente imune.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem