



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16024.000055/2010-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.810 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente FUNDACAO LUIZ JOAO LABRONICI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições devidas para terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço, no prazo estabelecido na legislação previdenciária.

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. DIREITO ADQUIRIDO INEXISTENTE.

Não há direito adquirido a isenção *ad infinitum*, a condição de isento/imune está sujeita a verificação periódica da condição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a relatora e o conselheiro Wesley Rocha. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do

Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente temporariamente a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata o presente de Auto-de-Infração de Obrigações Principais - AIOP - Debcad n.º 37.234.778-9, lavrado em 07/04/2010 e com ciência do contribuinte em 19/04/2010, no montante de R\$ 412.872,60, referente a contribuições a outras entidades e fundos (terceiros), quais sejam, Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre remuneração paga a seus segurados empregados no período de 04/2005 a 12/2008, inclusive o 13.º salário dos anos de 2005 a 2008.

Informa o Relatório Fiscal do Auto de Infração - RF (fls. 22/23) que a autuada infonnou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP com o código FPAS 639, específico para entidades que gozam da isenção das contribuições previdenciárias (objetos de outro AIOP lavrado nesta mesma ação fiscal) e a outras entidades e fundos, com a finalidade de usufruir voluntaria e incorretamente dessa isenção, sem preencher os requisitos para tal benefício, ou seja, não possui o deferimento de isenção de contribuições previdenciárias concedido pelo INSS/Receita Federal do Brasil.

Na ação fiscal foram lavrados os seguintes autos de infração, os quais estão sendo julgados em conjunto por tratarem-se dos mesmos fatos geradores e mesmo período::

- Debcad n.º 37.107.753-2: Contribuições patronais e GILRAT devidas pela autuada;
- Debcad n.º 37.234.778-9: Contribuições devidas a outras entidades e fiindos (terceiros); (presente processo)
- Debcad n.º 37.107.752-4: Não cumprimento de obrigações acessórias (CFL 68).

O presente processo encontra-se apensado ao processo principal (Debcad n.º 37.107.753-2), por esse conter todos os documentos relacionados à ação fiscal tais como intimações, termos, estatutos e atas.

Dentro do prazo regulamentar, o sujeito passivo apresentou impugnação, através do instrumento de fls. 27/28, na qual afirma que o agente fiscalizador reconhece expressamente ser a impugnante portadora do certificado de entidade beneficente.

Também aduz a defendente não estar obrigada a requerer a isenção das contribuições para a Previdência Social, ressaltando que o artigo 55 da Lei 8.212/91, revogado pela Lei 12.101/09, já ressaltava o direito adquirido às entidades portadoras do referido certificado à época de sua entrada em vigor.

Mas não é só, pois, com a revogação do art. 55 da Lei 8.212, mesmo as entidades que não tinham o direito adquirido à isenção, mas que sejam portadoras da certificação de

entidade beneficente de assistência social, não estão mais obrigadas a requerer a isenção, visto que tal requisito inexistente na norma citada.

Conclui solicitando o acolhimento da impugnação, julgando-se insubsistente o lançamento fiscal. Anexa documentos de fls. 29/40:

A DRJ Ribeirão Preto, na análise da impugnatória e de toda a documentação e manifestações até o momento apresentadas manifestou seu entendimento no seguinte sentido :

O presente lançamento de débito origina-se do não recolhimento à Seguridade Social de contribuições a outras entidades e fundos (terceiros) devidas pela impugnante, no período de 04/2005 a 12/2008, incluindo 13.º salários, em conformidade com o Relatório Fiscal do Auto de Infração - RF, que descreve os fatos geradores das contribuições devidas e os documentos que serviram de base para o presente lançamento.

Em sua impugnação, a atuada alega que, conforme reconhecido pela própria fiscalização, é portadora de certificação de entidade beneficente e, nesta condição, não está obrigada a requerer a isenção das contribuições para a Previdência Social, ressaltando que o artigo 55 da Lei 8.212/91, revogado pela Lei 12.101/09, já ressaltava o direito adquirido às entidades portadoras do referido certificado à época de sua entrada em vigor e que inexistente na Lei 12.101/09 o requisito de requerer a isenção das contribuições previdenciárias.

A atuada não tem razão em suas alegações, senão vejamos:

- Direito adquirido e não obrigação de requerimento da isenção: É necessário ressaltar que o §1º do art. 55 da Lei 8.212/91 dispensou apenas o requerimento por parte daquelas entidades que já gozavam de isenção antes de sua publicação.

A Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social elaborou o Parecer n.º 2.901/2002, no qual dissipa qualquer dúvida por ventura existente, fixando entendimento que o direito adquirido resguardado pelo mencionado parágrafo 1º trata apenas da não formalização do pedido de isenção, visto que os demais requisitos devem ser atendidos.

A ressalva ao direito adquirido visava somente desburocratizar a manutenção do benefício em face da nova ordem legal vigente. Na esteira do §1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 e do Parecer CJ n.º 2.901/02, é pacífico que a entidade beneficente que já gozava da isenção desde o Decreto-Lei n.º 1.572, de 1977, e com o advento da nova norma, não precisava requerê-la novamente, sujeitando-se, contudo, ao cumprimento das exigências da nova legislação. O art. 313 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005 (publicada no DOU de 15/07/2005), apresenta síntese esclarecedora.

E se assim não fosse, mesmo que não se cumpra os requisitos determinados pela legislação, vislumbrar-se-ia até mesmo a possibilidade de não mais atuar em atividades de assistência social, sem qualquer preocupação com a filantropia de antigamente, ou a beneficência em assistência social de hoje, vale dizer, comportando-se como uma empresa puramente comercial, porquanto o que interessaria seria exatamente que, em 01/09/1977, tivesse sido declarada como possuidora do direito à isenção. O Decreto-Lei 1.572/77, em seu artigo 2º, com muita propriedade e clareza, não deixa qualquer margem de dúvida quanto à não aplicação desse entendimento ao dizer que a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção.

Conclui-se, portanto, que a legislação nunca teve o condão de considerar a entidade isenta como possuidora de um direito com vigência ad infinitum, consoante também assevera a Min. Eliana Calmon, em voto prolatado nos autos do MS n.º 8.888/DF.

A legislação que sucessivamente tratou da isenção das contribuições previdenciárias em nenhum momento garantiu o direito eterno à isenção, mesmo para as entidades que em algum momento tiveram tal direito reconhecido. Não se pode conceber a existência de direito

adquirido quando a concessão do mesmo depende do cumprimento rigoroso e permanente de determinados requisitos.

Assim sendo, não há que se falar em direito adquirido ou de dispensa de pedido de isenção das contribuições aqui lançadas, estando correto o procedimento fiscal adotado.

- Inexistência do requisito de requerimento de isenção na lei 12.101/09:

No tocante à argumentação de que, com a revogação do art. 55 da Lei 8.212/91 pela Lei 12.101/09, mesmo as entidades que não tinham o direito adquirido à isenção, mas que sejam portadoras da certificação de entidade beneficente de assistência social, não estão mais obrigadas a requerer a isenção, visto que tal requisito inexiste na norma citada, cabe esclarecer que, para fatos geradores ocorridos na vigência do citado art. 55 da Lei 8.212/91, ou seja, antes da vigência da lei 12.101/09 (DOU de 30/11/2009), que traz, a partir de então, os requisitos materiais para o gozo da isenção, a aferição do cumprimento dos requisitos para a concessão da isenção observará aquele dispositivo, conforme o art. 144 do CTN.

No presente caso, como o crédito tributário refere-se a fatos geradores do período de 04/2005 a 12/2008, antes, portanto, da vigência da lei 12.101/09, não há que se evocar esse dispositivo legal, visto que estava em plena vigência o art. 55 da lei 8.212/91.

- Fatos geradores - aspecto material não impugnado:

No presente caso, ressalta-se que a impugnante não questionou os aspectos fáticos ou materiais (no caso, as remunerações pagas pela entidade) que foram constatados na auditoria fiscal e que serviram de base para o lançamento fiscal. Foram apenas apresentadas, em sua defesa, questões relacionadas à alegada condição de isenta da parte patronal das contribuições previdenciárias e a terceiros, e da não necessidade de requerê-la, culminando com o pedido genérico pela insubsistência da autuação.

Assim, nos termos do an. 17 do Decreto 70.235/72, consideram-se não impugnadas tais matérias, pelo que não serão apreciadas.

- Considerações sobre a multa aplicada:

O valor da multa aplicada no presente AIOP levou em conta o princípio da retroatividade benéfica previsto no artigo 106, II, "c" do CTN através da comparação do valor da multa calculado de acordo com a sistemática vigente à época da infração com a trazida pela Medida Provisória n.º 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, de 27/05/2009, aplicando-se a mais benéfica ao sujeito passivo, a qual, segundo o RF, para as competências 13/2005; 03/2006; 04/2006; 06/2006 a 12/2006; 01/2007 a 12/2007; 01/2008 a 11/2008, e' aquela prevista na legislação anterior, ou seja, art. 35 da Lei 8.212/91.

Neste caso, nos termos do artigo 57 da Lei 11.941/2009 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009 (DOU de 08/12/2009), quando da quitação pelo sujeito passivo dos valores lançados ou de sua inscrição em dívida ativa, deverá ser feita nova comparação das multas para se definir a mais benéfica ao contribuinte naquele momento processual, vez que, em razão das características da multa de mora aplicada neste AIOP, seu percentual varia conforme a fase processual, restando certo que deverá ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte nos termos do supracitado artigo do CTN.

Conclusão:

Diante do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto pela IMPROCEDÊNCIA da presente impugnação, com manutenção integral do crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, rogando seja afastado o crédito tributário lançado.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Sobre a alegação da existência do direito adquirido à isenção, o qual garantiria a manutenção da benesse fiscal, independentemente do cumprimento do requisito legal de requerimento do pedido formal ao INSS, merece a reflexão e debate no caso concreto. O artigo 55 da lei n.º 8.212, §1º garantia as entidades com direito adquirido a prerrogativa de não ter que requerer o reconhecimento da isenção à Administração Tributária.

O Supremo Tribunal Federal é firme ao afastar a tese de existência de direito adquirido ao **CEBAS** e, conseqüentemente, à isenção tributária previdenciária, como se constata:

"EMENTA. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune". II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91." (AgRg no RE 428.815/AM, DJ 24/06/2005, Rel. Min. Sepúlveda Pertence)

De acordo com essa interpretação, há evidente equívoco entre os conceitos de direito adquirido e exercício da função pública pela Administração Pública. A existência do primeiro, sabe-se, recebe direta proteção constitucional, que assim alberga a segurança das relações jurídicas e o próprio estado legal de direito, em homenagem e observância ao sistema democrático e legal.

Contudo, é também constitucional a inarredável necessidade de preservação do interesse público, que está vinculado à própria subsistência da sociedade e ao cumprimento dos fins sociais, econômicos e políticos do Estado. De tal maneira, é certo que a interpretação da constituição e do sistema legal infraconstitucional há que ser feita de forma harmônica, lógica, que não conduza a conclusões antagônicas e contrarie o senso comum.

A impossibilidade de verificação periódica pelo Poder Público, da continuidade do atendimento aos fins filantrópicos, beneficentes e sociais, próprios das entidades consideradas de interesse público, comprometem a legalidade e a própria existência do direito ao favor fiscal concedido, em razão do cumprimento da antes citada finalidade social.

Evidente, assim, que a concessão do favor fiscal não é um fim em si mesmo, mas instrumento de política social empregado pelo Estado que, como Poder concedente e viabilizador de tal política pública, é, natural e legitimamente, investido da necessária autoridade para verificar, assegurar e acompanhar, a qualquer tempo, a continuidade ou a não-continuidade da vocação e do objeto social da entidade destinatária da isenção/imunidade fiscal previdenciária.

No caso em comento, ao que evidencia-se dos autos, a Fundação ora Recorrente atendeu todos os requisitos materiais para provar sua essência e natureza de entidade filantrópica, de interesse público. É declarada de utilidade pública no âmbito municipal, estadual e federal. É também portadora de Certificado e Registro de Entidade de Fins Filantrópicos - atualmente denominado de Certificado de Entidade Beneficente - emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social- CNAS - antes expedido pelo Conselho Nacional de Serviço Social – CNSS **desde 14.10.1968**.

Nunca perdeu esta certificação, conforme consta dos documentos expedidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e permanece preenchendo todos os requisitos estipulados na lei, desde a Constituição Federal de 1946. Jamais teve questionado o seu cumprimento dos fins sociais, a sua vocação e seu objeto social, não fora afastada a verificação de atendimento dos seus fins filantrópicos e sociais.

Certo que incumbe a Receita Federal do Brasil a verificação do atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código. Nesse sentido é a advertência do professor Heleno Torres. Senão vejamos:

A qualificação jurídica da entidade imune advém do atendimento aos requisitos firmados nos artigos 14 e 9º, do CTN, provados de modo seguro pela entidade, na oportunidade de eventual controle estatal que possa justificar sua “suspensão”. Trata-se de direito pleno à imunidade, como ocorre com livros e periódicos ou mesmo templos de qualquer culto, ficando apenas sujeito a eventual suspensão caso não se comprove adequadamente os requisitos que confirmam, além do desempenho das finalidades essenciais, que não contemplam fins lucrativos. E naquelas hipóteses em que seja cabível o direito, com provas de atendimento dos requisitos legais, mesmo que não se tenha manifestado previamente o poder público, para todo o período doravante, há de vir mantido o reconhecimento do direito subjetivo, sob pena de não se perpetrar a garantia constitucional

Não é aceitável, pois, concentrar vistas sobre a condição formal em detrimento do direito material de proteção de liberdade, sob a forma de garantia fundamental. A condicionalidade do benefício é medida de controle para justificar sua eventual suspensão, mas não para prestar-se como instrumento vil de restrição ao direito constitucionalmente protegido, a manter as entidades relacionadas como subjugadas à discricionariedade estatal. É justamente contra isso que se eleva a imunidade. (TORRES, Heleno Taveira. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36).

Pois bem. Como muito bem salientado no entendimento do professor Heleno, “não é aceitável, pois, concentrar vistas sobre a condição formal em detrimento do direito material de proteção de liberdade, sob a forma de garantia fundamental. A condicionalidade do benefício é medida de controle para justificar sua eventual suspensão, mas não para prestar-se como instrumento vil de restrição ao direito constitucionalmente protegido, a manter as entidades

relacionadas como subjugadas à discricionariedade estatal. É justamente contra isso que se eleva a imunidade”.

O texto legal indica que as entidades, ressalvados os casos de direito adquirido, deveriam requerer ao INSS a isenção das contribuições patronais previdenciárias. Assim, vale fazer uma breve retrospectiva da legislação anterior a edição da Lei 8.212, para que possamos concluir pela existência de direito adquirido da Recorrente, especificamente no que se refere a obrigatoriedade de atendimento ao artigo 55 da lei n.º 8.212, §1.

Em 1959, com o advento da Lei n. 3.577, surgiu no direito pátrio a isenção das contribuições previdenciárias para as entidades reconhecidas como de utilidade pública, cujos diretores não recebessem remuneração. **Esse diploma normativo foi revogado pelo Decreto Lei n. 1.572/1977.**

A partir da edição do mencionado Decreto, foram fechadas as portas para a concessão de novas isenções, ficando, todavia, garantido o direito das entidades ali ressalvados, desde que mantivessem os requisitos legais necessários a fruição do benefício nos termos da legislação revogada.

Cabe verificar, então, no caso sob análise, se a recorrente teria a posse do Título de Reconhecimento de Entidade de Utilidade Pública emitido pelo Governo Federal e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos por prazo indeterminado e, ainda, se os seus diretores não recebiam remuneração.

De acordo com as informações presentes nos autos em análise, entendo que a Recorrente tinha posse do título de reconhecimento de entidade pública pelo Governo Federal. Isso não foi levantado como pendência nem no relatório fiscal nem pela decisão de piso.

As evidências presentes nos autos nos trazem a impressão que sim, eis que foram juntados e citados os certificados emitidos pelo órgão governamental da assistência social em nome da recorrente. Tem sido firmado o entendimento de que a existência de direito adquirido à isenção, desvinculado de qualquer possibilidade de verificação pela Administração de que a entidade continua a manter os requisitos exigidos, não deve prevalecer.

Como dito acima, entendo que não é válido invocar a existência de direito adquirido à isenção, desvinculado da possibilidade de verificação pela Administração de que a entidade continua a manter os requisitos exigidos na lei. Mas não é o caso dos autos. Não foi demonstrado qualquer descumprimento de requisitos legais para a manutenção de seu direito a imunidade.

A par desse entendimento, NÃO tendo a entidade descumprido requisitos legais, e diante da inexistência de ato cancelatório, entendo que não haveria porque desconsiderar a entidade como imune. Saliente-se que os requisitos do art 14 do CTN inquestionavelmente estavam atendidos pela Recorrente, o que justifica o gozo da imunidade tributária concedida pelo texto constitucional.

Apenas a título argumentativo, eis que já discorrida a questão do direito adquirido, vale mencionar que o § 1º do art. 55, da Lei n.º 8.212/91 estabelecia formalidade segundo a qual só poderia gozar do benefício de isenção quem protocolasse requerimento nesse sentido junto ao INSS. Tal dispositivo foi revogado. Vê-se que a lei anterior previa formalidade

que de tão dispensável fora revogada e não substituída por qualquer outra medida da mesma natureza.

Desta feita, baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Voto Vencedor

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa - Redator Designado

Em que pese os argumentos de mérito da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento, aliando-me ao posicionamento da instância *a quo*.

A recorrente alega que “*está desobrigada ao pagamento da denominada contribuição da empresa ou cota patronal, que incide sobre a folha de pagamento dos empregados assalariados, nos termos do parágrafo 7º, do artigo 195, da Constituição Federal,*”, nunca tendo perdido este direito e que seguiria mantendo os requisitos legais desde a ordem constitucional da CF/46.

Equivoca-se a recorrente, os fatos objeto de autuação estavam regidos pela Lei nº8.212/1991 em seu artigo 55, posteriormente revogado pela Lei nº12.101/2009. Dentre as disposições do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 estava a necessidade de portar registro e certificado hábeis, renovado a cada três anos. Diferentemente do entendimento da recorrente, a certificação necessita de aferição periódica, não sendo conferido de maneira única e definitiva.

O acórdão de DRJ esclarece adequadamente a questão ao destacar que:

- aplica-se a legislação vigente à época dos fatos, nos termos do art. 144 do CTN;
- a legislação não considera o direito à isenção (imunidade) como *ad infinitum* e dispensando qualquer verificação.

Neste sentido, o acórdão fundamentou sua decisão na lei vigente à época e agregou a seu argumento disposições infralegais que regulamentam a lei aplicável e esclarecem seu entendimento. Todo arcabouço jurídico conflui à conclusão do acórdão *a quo*, tendo sido explicitamente citados, para além da Lei nº8.212/1991:

- o Parecer nº 2.901/2002 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social;

- os Pareceres CJ n.º 3.133/2003 e 3.469/2005;
- o artigo 313 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º03/2005;
- o voto da Min. Eliana Calmon, em voto prolatado no MS n.º. 8.888/DF.

Desta forma, não merecem guarida as alegações da recorrente de que sua condição estaria albergada pelo disposto no §1º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

Voto por conhecer do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Redator Designado