



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721324/2014-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.751 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. OCORRÊNCIA.

Os embargos de declaração são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma, hipótese presente no caso concreto.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar o vício apontado no acórdão nº 2201-012.006, de 06/02/2025, mantendo a decisão embargada.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Alvares Feital – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de embargos de declaração apresentados pela PGFN em processo de relatoria original de conselheiro que não mais integra o colegiado. O despacho, ratificado pelo Presidente de Turma (fls. 4202-4211) foi assim redigido:

**a) Omissão quanto à existência de pagamentos aptos a atrair a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN**

A Fazenda Nacional alega que o acórdão concluiu pela aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN sob fundamento de existência de pagamentos parciais. Todavia, argumenta que o acórdão restou omissivo ao não demonstrar a origem dessa informação. No ponto relativo à análise da decadência, o colegiado partiu do pressuposto de que há recolhimento parcial dos fatos geradores objeto da insurgência (...).

Contudo, o acórdão embargado foi omissivo em apontar quais recolhimentos parciais respaldam a conclusão para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Inclusive, tratando-se de entidade beneficente, é de se presumir que não procedia ao recolhimento do fato gerador objeto dos autos, visto que se assumia isenta do tributo.

Nesse contexto, se mostra de grande relevância que o colegiado aponte com clareza qual documento (página/trecho exatos) que sustenta a conclusão do julgado de que houve recolhimentos parciais do tributo.

Caso se comprove que inexistente tal pagamento, aplica-se ao caso a regra do art. 173, I, do CTN, conforme sedimentado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em hipóteses análogas (...).

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que assiste razão à embargante.

O voto condutor do acórdão afirma a existência de pagamentos parciais, todavia, não menciona quais pagamentos foram considerados aptos a atrair a regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN, incorrendo assim em omissão.

**b) Omissão/obscuridade quanto à extensão da decisão judicial – descumprimento do §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91**

A Fazenda Nacional alega que o acórdão concluiu pelo afastamento da alegação de descumprimento do §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91 com base em premissa equivocada quanto à extensão da decisão judicial. Argumenta que:

Com todas as vênias ao entendimento do colegiado, entendo que a conclusão do acórdão está amparada em premissa equivocada, na medida em que a decisão judicial ora analisada não alcança o dispositivo que serviu de fundamento legal para a presente autuação.

Ocorre que a ação judicial não tem a amplitude alegada, pois se refere apenas e tão somente às alterações acrescidas pela Lei 9.732/98 ao art. 55 da Lei 8.212/91, o que não inclui o § 1º do mencionado dispositivo legal.

Eis destaque constante do Acórdão 105-011.989 – 6ª Turma/DRJ 05:

“Como se lê no relatório da apelação cível, o pedido feito na mencionada ação judicial teve por fundamento a inconstitucionalidade das alterações introduzidas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 9.732, de 1998. Este ponto é crucial para o deslinde do presente caso, uma vez que a exigência de requerimento ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS encontrava-se prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual não teve a sua redação alterada pela Lei nº 9.732, de 1998. O referido dispositivo legal constava da redação original da Lei nº 8.212, de 1991, e não sofreu alterações até ser revogado pela Lei nº 12.101, de 2009.” E, para que fique evidente tal constatação, cumpre transcrever trecho elucidativo da mencionada apelação cível:

“Do caso dos autos.

Busca o impetrante a concessão da segurança para que lhe seja assegurada a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição da República, enquanto preencher os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, para que não lhe sejam exigidas as contribuições sociais previstas no art. 22, I e II, da Lei n. 8.212/91, tendo em vista a inconstitucionalidade da Lei n. 9.732/98.

Em observância ao pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.028-5, a Lei n. 9.732/98 não poderia modificar o conceito de entidade beneficente de assistência social ou limitar a extensão da própria imunidade.

Reafirme-se que devem ser preenchidos tanto os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, como do art. 55 da Lei n. 8.212/91, na redação original, tendo em vista o efeito repristinatório provocado em virtude da suspensão da eficácia das alterações realizadas pela Lei n. 9.732/98. Portanto, neste aspecto, não merece prosperar a irresignação do apelante.

A sentença denegou a segurança por entender constitucionais as exigências perpetradas pela Lei n. 9.732/98 e, assim, não está de acordo com o entendimento supracitado.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO à apelação para reformar a sentença e conceder em parte a segurança, afastando as limitações previstas na Lei 9.732/98 como requisitos para a obtenção da imunidade, e extinguir o processo com resolução do mérito, com fundamento no art. 269, I, c. c. o art. 557, ambos do Código de Processo Civil.

Decorrido o prazo legal, remetam-se os autos à vara de origem, observando-se as formalidades legais.

Publique-se. Intimem-se. (grifos meus)  
(<https://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=199961000195166&data=2011-12-15>).”(grifo nosso)

Ora, não pode este colegiado se afastar da amplitude que foi conferida pela própria decisão que se busca aplicar. O dispositivo do § 1º, do art. 55, da Lei 8.212/91 consta desde a redação original da legislação, de modo que a inconstitucionalidade das alterações advindas da Lei 9.732/98 não tem o condão de impactar o presente lançamento.

Mesmo que a leitura de partes do julgado eventualmente permita a conclusão do colegiado, observe-se que o dispositivo é claro e evidente quanto ao pedido e ao alcance da decisão:

“Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO à apelação para reformar a sentença e conceder em parte a segurança, AFASTANDO AS LIMITAÇÕES PREVISTAS NA LEI 9.732/98 COMO REQUISITOS PARA A OBTENÇÃO DA IMUNIDADE, e extinguir o processo com resolução do mérito, com fundamento no art. 269, I, c. c. o art. 557, ambos do Código de Processo Civil.” (grifo nosso) Com respaldo nas questões ora suscitadas, a União (Fazenda Nacional) requer que o colegiado adentre na análise do §1º, do art. 55, da Lei 8.212/91 que não foi em momento algum enfrentada pelo Poder Judiciário.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que não assiste razão à embargante.

O voto condutor do acórdão conclui que a decisão judicial proferida em Apelação Cível nº 0019516-54.1999.4.03.6100/SP afasta a aplicação do art. 55 da Lei nº 8212/91:

Mantenho a decisão porque, apesar do surgimento da Súmula CARF, está-se diante de uma decisão judicial – a qual deve ser cumprida. Conforme também dito no Acórdão embargado (fl. 4.153), o caso dos autos traz situação particular quanto à matéria, pois o Contribuinte ingressou com Apelação cível n. 0019516-54.1999.4.03.6100/SP (fl. 3.450), cuja decisão determinou a não aplicação do art.

55 da Lei n. 8.212/1991, transitada em julgado em 28/09/2018 (fl. 3.448) e arquivada em 2022:

(fl. 3.450) (...) d) “nem mesmo a lei complementar pode, à guisa de explicitar o texto constitucional que trata de norma veiculadora de imunidade, estabelecer ampliações ou restrições, desrespeitando os limites que emanam do texto supremo”, vedação que também se aplica à legislação ordinária, bem como a meros atos administrativos;

(fl. 3.453) Desse modo, deve ser afastada a incidência do art. 55 da Lei n. 8.212/91, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo a atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Ante o exposto, SUSCITO a presente QUESTÃO DE ORDEM para dar provimento ao agravo legal e à apelação para reformar a sentença e julgar procedente o pedido para declarar o direito da impetrante à imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição da República, sem prejuízo da fiscalização da autoridade competente, que não deve exigir a observância dos requisitos dos arts. 55 da Lei n. 8.212/91, extingo o processo com resolução do mérito, com fundamento nos arts. 486, I, e 1.040, II, do Código de processo Civil. Não há condenação em honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/16. Custas na forma da lei.

(fl. 3.454) EMENTA 2. No RE n. 566.622, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que o art. 55 da Lei Ordinária n. 8.212/91 não pode regulamentar o art. 195, §7º, da Constituição da República, pois o art. 146, II, do texto constitucional exige que tal matéria seja objeto de lei complementar (...).

3. Deve ser afastada a incidência do art. 55 da Lei n. 8.212/91, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo da atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Conforme destacado no trecho acima, referida decisão judicial já havia sido mencionada no acórdão nº 2201-011.877. Tal matéria foi, inclusive, objeto dos primeiros embargos da Fazenda Nacional, em relação à qual não foi dado seguimento conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls. 4168/4176.

Assim como naquele despacho de admissibilidade – e pelas mesmas razões ali destacadas, verifica-se que não assiste razão à embargante.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, e compulsando os termos dos documentos acostados aos autos, verifica-se que não assiste razão à embargante.

De fato, os trechos transcritos da decisão da DRJ delimitam a lide inicialmente proposta pela contribuinte. Todavia, o acórdão ora embargado adotou o entendimento proferido na esfera judicial, em decisão posterior àquela mencionada no Acórdão da DRJ. Na decisão proferida em 22/01/2018, em Agravo (fls.3444 a 3447) nos autos da Apelação cível n. 0019516-54.1999.4.03.6100/SP, cuja decisão foi no sentido de

(...) acolher a questão de ordem para dar provimento ao agravo legal e à apelação para reformar a sentença e julgar procedente o pedido para declarar o direito da impetrante à imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição da República, sem prejuízo à fiscalização da autoridade

competente, que não deve exigir a observância dos requisitos do art. 55 da Lei n. 8.212/91 (...)

Destaca-se também a ementa da decisão proferida:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. QUESTÃO DE ORDEM. IMUNIDADE. RECURSO REPETITIVO. DIVERGÊNCIA. ACOLHIMENTO. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (CPC, ART. 543-B). APLICABILIDADE. CRITÉRIOS.

1. Verifico a divergência entre o acórdão desta 5ª Turma e o julgado do Supremo Tribunal Federal.

2. No RE n. 566.622, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que o art. 55 da Lei Ordinária n. 8.212/91 não pode regulamentar o art.195, §7º, da Constituição da República, pois o art. 146, II, do texto constitucional exige que tal matéria seja objeto de lei complementar (STF, RE n. 566.622, Rel. Min.

Marco Aurélio, Plenário, j. 23.02.17). No acórdão de fls. 413/417, a 5ª Turma negou provimento ao agravo legal, exigindo os requisitos previstos na redação original do art. 55 da Lei n. 8.212/91.

3. Deve ser afastada a incidência do art. 55 da Lei n. 8.212/91, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo da atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Ou seja, da leitura da ementa do Agravo julgado em 22/01/2018, verifica-se que, diante da constatação de divergência entre o acórdão proferido pela 5ª Turma do TRF/3 e o julgado RE n. 566.622/RS pelo STF, houve a reforma da sentença anteriormente proferida para afastar a incidência do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, a alegação de omissão/obscuridade resta improcedente.

**c) Omissão/obscuridade quanto aos efeitos da ADI 4480 – Descumprimento dos requisitos do art. 28 da MP 446/2008 e 29 da Lei 12.101/2009**

A Fazenda Nacional alega que o acórdão incorreu em omissão/obscuridade quanto aos efeitos da ADI 4.480, em relação à declaração de inconstitucionalidade da Lei 12.101/2009.

Argumenta que

No ponto, o colegiado apresenta como razões de decidir a inconstitucionalidade do dispositivo, considerando o entendimento do STF no que tange ao Tema 32.

Destaco trecho do voto embargado:

“O Tema 32 do STF decidiu que as contrapartidas materiais – é dizer, aspectos não unicamente formais – só poderiam ser veiculadas por Lei Ordinária. A Lei Complementar n. 187/2021 vem encerrar esta discussão, já que estabelece exigências de contrapartida – de forma competente. Além

disso, a Lei Complementar 187 revogou a Lei 12.101/2009 e extinguiu os créditos baseados na legislação declarada inconstitucional:

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

Art. 47. Ficam revogados: (...) II - a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009;

É dizer, ainda que se superasse a decisão longamente discorrida em 1ª instância (a verificação pormenorizada do cumprimento dos requisitos previstos na Lei 12.101), não seria possível exigir do contribuinte questões formais de legislação revogada e declarada inconstitucional.”

Ocorre que o dispositivo em análise foi objeto de apreciação específica pela Corte na ADI 4480, oportunidade em que concluiu pela constitucionalidade da norma.

Transcrevo trecho elucidativo do voto do Ministro Gilmar Mendes, que dispõe:

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

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

Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória

tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte.” (grifo nosso) Considerando que a autuação abrange os incisos II, III, IV, V e VII do art. 29 da Lei 12.101/09, dispositivos constitucionais e não alcançados pelo Tema 32 do STF, inexistente respaldo para afastá-los, sob pena de negar vigência à norma.

Quanto à matéria o voto embargado assim se manifestou

4. Descumprimento dos requisitos do art. 28 da MP 446/2008 e 29 da Lei 12.101/2009.

Conforme voto em 1ª instância:

(fl. 3.792) Por todo o exposto, VOTO por considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, para:

Considerar IMPROCEDENTES as contribuições previdenciárias patronais lançadas no Auto de Infração nº 51.058.941-3. (...). No período de 11/2009 a 12/2010, a exclusão se deve à ausência de comprovação de descumprimento dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009; (grifos nossos)(fl. 3.792) São excluídas do lançamento as contribuições relativas à competência 01/2009 e às competências 11/2009 a 12/2010, por não restar comprovado o descumprimento, respectivamente, dos requisitos previstos nos art. 28 da MP nº 446, de 2008, e 29 da Lei nº 12.101, de 2009. (grifos nossos) O surgimento da Lei 12.101/2009 aumentou as exigências para que se usufrísse da imunidade, em especial para as entidades da área da Educação. Previa-se que constasse, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas. Que deveriam prestar informações ao Censo da Educação Básica e ao Censo da Educação Superior, conforme definido pelo Ministério da Educação. E que deverá demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE); atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes.

O Tema 32 do STF decidiu que as contrapartidas materiais – é dizer, aspectos não unicamente formais – só poderiam ser veiculadas por Lei Ordinária. A Lei Complementar n. 187/2021 vem encerrar esta discussão, já que estabelece exigências de contrapartida – de forma competente. Além disso, a Lei Complementar 187 revogou a Lei 12.101/2009 e extinguiu os créditos baseados na legislação declarada inconstitucional:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra

instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

Art. 47. Ficam revogados:

(...) II - a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; e (...) É dizer, ainda que se superasse a decisão longamente discorrida em 1ª instância (a verificação pormenorizada do cumprimento dos requisitos previstos na Lei 12.101), não seria possível exigir do contribuinte questões formais de legislação revogada e declarada inconstitucional.

Entendeu a turma julgadora que, mesmo que superada a decisão de 1ª instância que considerou atendidos os requisitos da Lei nº 12.101, o crédito tributário não seria exigível uma vez que baseado em texto julgado inconstitucional.

Pelo exposto, verifica-se que assiste razão à Fazenda Nacional, uma vez que o julgamento da ADI não considerou os incisos do art. 29 (fundamentos da autuação) como inconstitucionais. Assim, faz-se necessário que a turma julgadora se manifeste a fim de explicitar o entendimento apontado, restando procedente a alegação de obscuridade.

Conclusão

Pelo exposto, com fundamento no art. 116, do Anexo, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, dou parcial seguimento aos Embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional em relação aos itens **a) Omissão quanto à existência de pagamentos aptos a atrair a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN e c) Omissão/obscuridade quanto aos efeitos da ADI 4480 – Descumprimento dos requisitos do art. 28 da MP 446/2008 e 29 da Lei 12.101/2009.**

Encaminhe-se ao conselheiro relator Fernando Gomes Favacho para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Os Embargos são tempestivos, motivo pelo qual deles conheço.

O despacho de admissibilidade (fls. 4202-4211) reconheceu a existência de omissão quanto à existência de pagamentos aptos a atrair a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN e

omissão/obscuridade quanto aos efeitos da ADI 4480 – Descumprimento dos requisitos do art. 28 da MP 446/2008 e 29 da Lei 12.101/2009. Os tópicos serão enfrentados individualmente a seguir.

**Omissão quanto à existência de pagamentos aptos a atrair a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN**

Argumenta a embargante que o acórdão embargado (fl. xxxx) se furtou de apontar quais recolhimentos parciais teriam sido identificados para atrair a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN. A resposta encontra-se no acórdão de impugnação à fl. 3.773:

No que toca à ocorrência de antecipação de pagamento, em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB, verifica-se que houve recolhimento parcial de contribuições previdenciárias em todos os meses de janeiro a outubro de 2009:

```

ATR01.21 MF/RFB - SISTEMA DE ARRECADAÇÃO - DATAPREV      11/04/2019 16:09:04
                CCOOR - CONSULTA CONTA-CORRENTE DE ESTABELECIMENTO
Acao:
Início Anterior Origem Desvio Restaura Fim
Ident.: 1 60967551000150 (P/A) Comp.: 122009 Sit:ATIVA / N Ini.At:20/03/1967
Nome: INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE
Porte Empresa - GRPS:01 GFIP:11 Estab. - GRPS:01 GFIP:11
      Data Porte GRPS :00/00/0000 Data Porte GFIP :00/00/0000

```

Compet.	Qtd.Doc.	Valor	Recolhido	Imp	ACAL	Debito	Fraude
12/2009	2	R\$	742.238,47				
11/2009	2	R\$	703.999,17				
10/2009	4	R\$	680.830,77				
09/2009	3	R\$	670.437,15				
08/2009	4	R\$	661.519,43				
07/2009	6	R\$	704.089,30				
06/2009	5	R\$	666.859,11				
05/2009	3	R\$	658.599,90				
04/2009	3	R\$	656.416,52				
03/2009	4	R\$	647.292,60				
02/2009	4	R\$	647.499,35				
01/2009	3	R\$	623.022,39				

Como visto, a existência de recolhimentos parciais atrai o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data do fato gerador. Logo, resta patente que as contribuições previdenciárias relativas às competências janeiro a outubro de 2009 já haviam sido alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo (27/11/2014), impondo-se o reconhecimento da sua improcedência.

Não obstante, a mesma decisão da DRJ ressalva que em relação às contribuições de terceiros não houve recolhimentos parciais:

Em relação às contribuições devidas a outras entidades e fundos, contudo, inexistiram recolhimentos parciais. Inexistindo pagamento a ser homologado, mostra-se inaplicável a regra do § 4º do art. 150 do CTN. Nessa hipótese, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Para as contribuições relativas aos meses de janeiro a outubro de 2009, o termo inicial da contagem do prazo foi o dia 01/01/2010, de modo que a consumação da decadência somente ocorreria em 01/01/2015. Como o lançamento foi regularmente cientificado ao contribuinte em 27/11/2014, não há que se falar em decadência das referidas contribuições.

Deste modo, o correto seria a aplicação da regra de contagem do art. 173, I, do CTN à exigência referente às contribuições de terceiros. Deve-se, portanto, alterar a decisão para reconhecer que não estavam extintas pela decadência as contribuições a outras entidades e fundos, pois se o termo inicial da contagem do prazo foi o dia 01/01/2010 (art. 173, I, CTN), o lançamento poderia ser realizado até 01/01/2015. Tendo sido notificado ao contribuinte em 27/11/2014, estava dentro do prazo legal.

**Omissão/obscuridade quanto aos efeitos da ADI 4480 – Descumprimento dos requisitos do art. 28 da MP 446/2008 e 29 da Lei 12.101/2009**

Argumenta a embargante que a turma teria incorrido em omissão, uma vez que o julgamento da ADI não considerou os incisos do art. 29 (fundamentos da autuação) como inconstitucionais, ponto que não foi elucidado claramente na decisão.

A reputada obscuridade pode ser esclarecida considerando-se que o julgamento da ADI 4480 pelo STF não declarou a inconstitucionalidade dos incisos II, III, IV, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, dispositivos que embasam a autuação em questão, tendo reconhecido sua constitucionalidade por compatibilidade com os requisitos previstos no art. 14 do CTN. Naquela ação de controle concentrado, apenas o inciso VI do art. 29 foi declarado inconstitucional. Não obstante, a conclusão quanto à improcedência do lançamento no período 11/2009 a 12/2010 é mantida, pois repousa sobre fundamento autônomo e suficiente: a não comprovação, pela Fazenda Nacional, do descumprimento por parte do contribuinte dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, conforme demonstrado no acórdão de 1ª instância, cujas razões foram adotadas como fundamento da decisão originalmente embargada.

A fim de facilitar a compreensão da matéria compilo abaixo os trechos pertinentes do acórdão da DRJ:

**Acórdão de Impugnação - 105-011.989 – 6ª TURMA/DRJ05**

O Relatório Fiscal afirma que a entidade não apresentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, relativo ao ano de 2010. O impugnante, por sua vez, afirma ter efetuado o protocolo tempestivo do pedido de renovação do CEBAS e que tal protocolo vale como prova de certificação até o seu julgamento pelo Ministério da Educação.

Os Decretos nº 7.237, de 2010, e 8.242, de 2014, dispõem da seguinte forma acerca da aceitação do protocolo do pedido como prova de certificação:

Decreto nº 7.237, de 2010:

Art. 8º O protocolo dos requerimentos de renovação servirá como prova da certificação até o julgamento do processo pelo Ministério competente.

Decreto nº 8.242, de 2014:

Art. 8º O protocolo do requerimento de renovação da certificação será considerado prova da certificação até o julgamento do seu processo pelo Ministério certificador.

No mesmo sentido, o § 3º do art. 3º do Decreto nº 2.536, de 1998, que dispunha sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, afirmava que, desde que tempestivamente requerida a renovação, a validade do Certificado contará da data do termo final do Certificado anterior.

A Certificação da entidade atuada até 31/12/2009 foi deferida pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, por meio da Resolução nº 3, de 23 de janeiro de 2009 (fls. 2.014 a 2.017). O documento de fls. 2.021 demonstra que a entidade requereu a renovação do CEBAS em 14/12/2009. Este fato é confirmado pela Declaração nº 75, emitida pela Coordenação Geral de Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social, juntada às fls. 2.019, a qual revela que a entidade atuada requereu tempestivamente a renovação do CEBAS e que o requerimento ainda se encontrava pendente de decisão em 28/05/2013.

Em 11/08/2017, a Secretário de Regulação da Educação Superior do Ministério da Educação publicou a Portaria nº 872, por meio da qual deferiu o pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social do Instituto Presbiteriano Mackenzie para o período de 01/01/2010 a 31/12/2012 (fls. 3.441 a 3.442).

**Resta claro, portanto, que, contrariamente ao afirmado no Relatório Fiscal, a entidade cumpriu o requisito de certificação, previsto no caput do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, ao longo do ano de 2010.**

[...]

No período em que esteve em vigor a MP nº 446, de 2008 (01/01/2009 a 11/02/2009), bem como a partir da vigência da Lei nº 12.101, de 2009 (30/11/2009 a 31/12/2010), o Relatório Fiscal aponta como um dos fundamentos para a perda do direito à isenção o descumprimento de obrigação acessória, consubstanciado no fato de que a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais não foi incluída nos arquivos magnéticos relativos às folhas de pagamento, embora tenha sido declarada em GFIP.

A entidade alega que não houve descumprimento da obrigação acessória, pois sempre manteve os arquivos à disposição da fiscalização. Por um erro técnico na geração dos arquivos, deixou de apresentar a base de dados referente aos contribuintes individuais, equívoco que poderia ter sido sanado caso o auditor fiscal houvesse alertado o contribuinte.

O descumprimento da obrigação acessória resta incontroverso nos autos. A empresa apresentou à fiscalização da Receita Federal do Brasil arquivos digitais relativos às folhas de pagamento nos quais não incluiu a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais. A consumação da infração, contudo, ocorreu no momento em que, intimada a apresentar os arquivos magnéticos, a empresa os entregou à fiscalização sem neles incluir a totalidade das remunerações.

O Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF foi cientificado ao contribuinte em 04/03/2013. Nele, consta a intimação para a apresentação dos arquivos

magnéticos com as informações relativas à folha de pagamento. Resta claro, portanto, que a consumação do ato infracional - apresentação do arquivo digital sem a inclusão das informações relativas à remuneração do contribuinte individual - se deu em momento bastante posterior ao período a que se referem as contribuições lançadas: 01/2009 a 12/2010.

O § 1º do artigo 32 da Lei nº 12.101, de 2009, estabelece de modo preciso o termo inicial do lançamento:

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

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

O dispositivo é claro: o lançamento tem como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa. Como visto acima, o descumprimento da obrigação acessória se deu em 2013, logo, não pode ser utilizado como causa para a perda do direito à isenção no período de 2009 a 2010.

**Diante dos fatos acima narrados, concluo inexistir nos autos a comprovação de que a entidade tenha descumprido o requisito previsto no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.**

De acordo com o Relatório Fiscal, a entidade não apresentou o Certificado de Regularidade do FGTS - CRF, relativo aos períodos de 01/01/2009 a 11/02/2009 (vigência da MP nº 446/2008) e 12/11/2009 a 02/12/2009; 02/01/2010 a 26/05/2010; 26/06/2010 a 31/12/2010.

O requerimento de apresentação dos CRF foi efetuado no Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF. Os CRF apresentados pela entidade foram juntados às fls. 663 a 671.

De acordo com o inciso V da Lei nº 8.036, de 1990, compete à Caixa Econômica federal - CEF, na qualidade de agente operador, emitir o Certificado de Regularidade do FGTS. Os procedimentos para a verificação da regularidade dos empregadores junto ao FGTS e para a concessão do Certificado de Regularidade do FGTS - CRF encontram-se disciplinados pela Circular Caixa nº 229, de 2001. De acordo com o item 1.1.1 da referida Circular, a regularidade com o FGTS é definida como:

1.1.1 Situação própria do empregador que está regular com suas obrigações junto ao FGTS, tanto no que se refere às contribuições devidas, quanto a empréstimos lastreados com recursos originários desse Fundo.

O item nº 4 da referida Circular estabelece as condições para a regularidade:

4 CONDIÇÕES PARA A REGULARIDADE 4.1 Para estar regular perante o FGTS o empregador deverá encontrar-se em dia:

- a) com as obrigações com o FGTS, considerando os aspectos financeiro, cadastral e operacional;
- b) com o pagamento das contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001; e
- c) com o pagamento de empréstimos lastreados com recursos do FGTS.

Como se vê, o CRF será emitido para as empresas que estejam em dia para com as suas obrigações com o FGTS.

De acordo com a Lei nº 12.101, de 2009, um dos requisitos que a entidade certificada deve atender para fazer jus à isenção é:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

...

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;

O referido dispositivo foi disciplinado, no âmbito da Receita Federal do Brasil - RFB, pela Instrução Normativa nº 971, de 2009, que assim dispõe em seu art. 227:

Art. 227. A entidade beneficente de assistência social certificada na forma da Lei nº 12.101, de 2009, fará jus à isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:

...

III - manter certificado de regularidade do FGTS durante todo o período de gozo da isenção; e

A mesma Instrução Normativa disciplina, no art. 229, como se dará a suspensão da isenção na hipótese de descumprimento de algum dos requisitos previstos no art. 227:

Art. 229. Constatado o descumprimento, pela entidade, de requisito estabelecido nº art. 227, a isenção ficará suspensa e a fiscalização da RFB

lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, relatando os fatos que lhe deram causa.

...

V - na hipótese de descumprimento dos incisos VII e VIII do art. 227, o período durante o qual a irregularidade verificada impeça a emissão da certidão ou do certificado correspondente;

De início, torna-se necessário compreender qual a exata obrigação atribuída à empresa pelo inciso III do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009. O verbo empregado - apresentar - encontra a seguinte definição no Dicionário Online de Português: exibir; colocar à disposição; colocar à mostra<sup>1</sup>.

Assim, o referido dispositivo obriga a empresa a exibir o CRF. Dado que inexistente a previsão de uma rotina para o encaminhamento mensal do CRF à RFB, pode-se presumir que a entidade estará obrigada a apresentar o referido certificado no momento em que a fiscalização solicitar. Nesse diapasão, o CRF a ser apresentado deve ser aquele que se encontre válido no momento da apresentação. A apresentação de um CRF não mais válido não teria a aptidão de produzir os efeitos que lhes são próprios, ou seja, não seria hábil a demonstrar a regularidade da empresa perante o FGTS.

Não há como se interpretar a exigência do inciso III do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, no sentido de que a empresa esteja obrigada a emitir mensalmente o CRF e guardá-lo para apresentação futura para à RFB. Isso porque, como visto acima, transcorrido o exíguo prazo de trinta dias, dentro do qual o certificado é válido, ele não mais seria hábil a demonstrar a regularidade da empresa, sendo necessária a sua atualização. A previsão de uma validade de trinta dias existe justamente para assegurar a atualidade das informações constantes do certificado.

Essa interpretação encontra respaldo no inciso V do art. 229 da IN RFB nº 971, de 2009. Ali, resta claro que o parâmetro temporal a ser utilizado na hipótese de suspensão levará em conta a irregularidade que impeça a emissão do certificado. Ou seja, o ponto central não é possuir o certificado, mas sim estar apto a possuí-lo, ou seja, não possuir pendências com o FGTS.

No caso presente, foram juntados aos autos diversos CRF. Tome-se como exemplo o CRF juntado às fls. 671, emitido em 03/03/2009. Esse documento revela que, naquela data, não havia pendências em nome da empresa perante o fundo. Resta claro, portanto, que não havia pendências relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 2009. Caso existissem, as pendências impediriam a emissão daquele certificado. Além dele, há nos autos certificados emitidos em 08/04/2009 (fls. 670), 04/05/2009 (fls. 669), 08/09/2009 (fls. 668), 21/10/2009 (fls. 667), 22/12/2009 (fls. 666), 28/05/2010 (fls. 665), 17/08/2010 (fls. 664), 06/03/2013 (fls. 663).

Os CRF acima indicam que a entidade não possuía pendências com o FGTS no período objeto do lançamento. Essa informação é complementada pelo documento "Histórico do Empregador", juntado às fls. 1.697 e 1.698. Emitido em 15/12/2014, o documento enumera os CRF emitidos em nome da entidade de 01/06/2011 a 01/12/2014. Eventuais pendências relativas ao período objeto do lançamento teriam impedido a emissão dos referidos documentos. Em consulta ao site da CEF, verifica-se que a entidade possui CRF válido atualmente (maio de 2019): [...]

Além disso, a impugnante juntou aos autos os comprovantes de recolhimento do FGTS nos meses indicados no Relatório Fiscal (01 e 02/2009; 11 e 12/2009; 01 a 10/2010). Os comprovantes de recolhimento encontram-se às fls. 1.702 a 2.006.

**Assim, tendo em vista que os elementos contidos nos autos convergem para a conclusão de que a entidade não possuía pendências com o FGTS no período objeto do lançamento, concluo inexistir nos autos a comprovação de que a entidade tenha descumprido o requisito previsto nos incisos VI do art. 28 da MP nº 446, de 2008, e III do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.**

Integrando-se este trecho à decisão recorrida, sana-se a obscuridade.

Veja-se, finalmente, que restou consignado que o contribuinte descumpriu a exigência contida no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, no período de 12/02/2009 a 29/11/2009. Deste modo, diante constatação de inexistência de decadência no caso das contribuições de terceiros (dada a inexistência de recolhimentos, ainda que parciais), aplicar-se-ia o entendimento. Não obstante, conforme discorre o acórdão de embargos, há decisão judicial em sentido contrário e a observância desta decisão, que transitou em julgado, se impõe:

Mantenho a decisão porque, apesar do surgimento da Súmula CARF, está-se diante de uma decisão judicial – a qual deve ser cumprida. Conforme também dito no Acórdão embargado (fl. 4.153), o caso dos autos traz situação particular quanto à matéria, pois o Contribuinte ingressou com Apelação cível n. 0019516-54.1999.4.03.6100/SP (fl. 3.450), cuja decisão determinou a não aplicação do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, transitada em julgado em 28/09/2018 (fl. 3.448) e arquivada em 2022:

(fl. 3.450) (...) d) “nem mesmo a lei complementar pode, à guisa de explicitar o texto constitucional que trata de norma veiculadora de imunidade, estabelecer ampliações ou restrições, desrespeitando os limites que emanam do texto supremo”, vedação que também se aplica à legislação ordinária, bem como a meros atos administrativos;

(fl. 3.453) Desse modo, deve ser afastada a incidência do art. 55 da Lei n.

8.212/91, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo a atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Ante o exposto, SUSCITO a presente QUESTÃO DE ORDEM para dar provimento ao agravo legal e à apelação para reformar a sentença e julgar

procedente o pedido para declarar o direito da impetrante à imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição da República, sem prejuízo da fiscalização da autoridade competente, que não deve exigir a observância dos requisitos dos arts. 55 da Lei n. 8.212/91, extingo o processo com resolução do mérito, com fundamento nos arts. 486, I, e 1.040, II, do Código de processo Civil. Não há condenação em honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/16. Custas na forma da lei.

(fl. 3.454) EMENTA 2. No RE n. 566.622, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que o art. 55 da Lei Ordinária n. 8.212/91 não pode regulamentar o art. 195, §7º, da Constituição da República, pois o art. 146, II, do texto constitucional exige que tal matéria seja objeto de lei complementar (...).

3. Deve ser afastada a incidência do art. 55 da Lei n. 8.212/91, que exige requisitos específicos para o gozo da imunidade, sem prejuízo da atividade fiscalizadora da autoridade administrativa.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer e acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar o vício apontado no acórdão nº 2201-012.006, de 06/02/2025, mantendo a decisão embargada.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**

Relator