



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



**Processo nº** 36266.000026/2006-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.414 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de novembro de 2023  
**Recorrente** SOCIEDADE HEBRAICO BRASILEIRA RENASCENÇA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1994 a 30/06/2003

INTIMAÇÃO DOS ADVOGADOS. SÚMULA CARF Nº 110.  
IMPOSSIBILIDADE.

Não encontra acolhida a pretensão de que as intimações no processo administrativo fiscal sejam dirigidas aos advogados da parte, conforme Súmula CARF nº 110

IMUNIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A imunidade de contribuições previdenciárias conferida a entidades beneficentes de assistência social pela Constituição Federal está condicionada aos cumprimento de requisitos previstos em lei. A ausência de comprovação de que o contribuinte cumpria os requisitos legais para o reconhecimento da condição de entidade imune à época dos fatos geradores torna-o sujeito ao pagamento das contribuições previdenciárias.

AUDITORIA FISCAL DA RFB. COMPETÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil é competente para realizar fiscalizações e para lavrar o respectivo auto de infração quando constatar a falta de cumprimento, quer da obrigação tributária principal, quer da acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (Conselheiro Suplente Convocado), Gleison

Pimenta Sousa, Thiago Buschinelli Sorrentino (Conselheiro Suplente Convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1063 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 14ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (fls. 1012 e ss) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra R. Decisão de não reconhecimento de direito creditório relativo a valores que teriam sido recolhidos indevidamente referentes ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT), no período de 07/1994 a 06/2003, no montante de R\$ 1.202.467,32 (um milhão duzentos e dois mil quatrocentos e sessenta e sete reais e vinte e dois centavos).

### Segundo o Acórdão recorrido:

1. Trata-se de requerimento de restituição de valores recolhidos ao INSS (fls. 01/17) protocolado em 30/09/2003, onde a requerente alega que, não obstante ser contemplada com a imunidade contida no Art. 55, da Lei 8.212/91, equivocadamente, recolheu ao INSS valores referentes ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT), no período de 07/1994 a 06/2003, no montante de R\$ 1.202.467,32 (um milhão duzentos e dois mil quatrocentos e sessenta e sete reais e vinte e dois centavos), razão pela qual solicita a restituição dos referidos valores, indevidamente recolhidos, nos termos do art. 247 do Decreto 3.048/1999 c/c a Instrução Normativa INSS/DC no 67, de 10 de maio de 2002 e Ordem de Serviço Conjunta INSS/DAF/DSS/DFI n.º 51, de 28 de julho de 1996.

1.1. A autoridade fiscal responsável pela análise do pedido de restituição, no despacho de fls. 557, após várias considerações em relação ao procedimento da requerente, principalmente em relação à recusa em apresentar a documentação necessária para a verificação do cumprimento dos requisitos do Art. 55, da Lei 8.212/91, solicitada por meio dos ofícios de fls. 547/548. 556 e 545/552 -, propôs a realização de auditoria fiscal na entidade.

1.1.2. Durante o procedimento de fiscalização foram solicitados vários documentos, esclarecimentos e informações à requerente, conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD (fls. 563 e 564), com o objetivo de se comprovar se a mesma, realmente, no período dos recolhimentos "indevidos", cumpria os requisitos previstos no Art. 55, da Lei 8.212/91 para ter direito à isenção alegada. Como não houve a apresentação dos referidos documentos, a autoridade fiscal lavrou o Auto-de-Infração DEBCAD 35.534.800-5, por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, III, da Lei 8.212/91.

1.1.3. A autoridade fiscal responsável pela análise do pedido de restituição, considerando que o mesmo somente poderia ser deferido se a requerente comprovasse que no período dos recolhimentos supostamente indevidos, efetivamente atendia todos os requisitos da isenção (art. 55, da Lei 8.212/91) e, ainda, considerando que a requerente se recusou a apresentar a documentação solicitada para este fim, indeferiu o pedido de restituição em 09/09/2005, conforme despacho de fls. 567/568 e 570.

1.2. Devidamente intimada, em 02/12/2005 da decisão de indeferimento do seu pedido de restituição (fls. 570), a requerente, em 03/01/2006 interpôs Recurso Voluntário ao CRPS, conforme instrumento de fls. 572/644, alegando em síntese:

1.2.1. que apresentou plausíveis fundamentação e documentos que comprovam e ratificam o seu direito à restituição e, no curso do feito, atendeu todas as exigências emanadas da fiscalização para fins de complementação de documentos (fls. 547 a 554);

1.2.2 que se denota que a fiscalização requereu documentos outros que excedem a sua competência e ainda, estranhos à verificação para a concessão ou manutenção da isenção de contribuições sociais relativas à quota patronal;

1.2.3 que embora tenha apresentado toda a documentação solicitada, a fiscalização, sem justificativa, lavrou o Auto-de-Infração n.º 35.634.800-8, em 09/06/2005, contra qual ofertou impugnação e, em fase da Decisão-Notificação n.º 21.402.4.0222/2005, interpôs o competente recurso voluntário em 19/12/2005,

1.2.4.que não houve motivo justificável para a lavratura do AI, uma vez que a impugnação ao TIAD foi apresentada no dia 07/08/2005 e o AI foi lavrado em 09/08/2005, sendo patente a intolerância e a má-fé do agente fiscal, uma vez que sempre disponibilizou a documentação necessária para a averiguação da sua natureza de entidade beneficente de assistência social;

1.2.5 que é entidade portadora do Certificado Beneficente de Assistência Social (CEAS) com validade até março de 2006, além de ter sido declarada de utilidade pública federal, estadual e municipal, de modo que é inequívoca a sua condição de entidade beneficente de assistência social, em razão dos títulos auferidos pelos órgãos competentes, sendo portanto, cumpridora de todos os requisitos relativos à imunidade, preceituados pela legislação vigente e recepcionada pela CF/88;

1.2.6. que faz jus ao direito adquirido à imunidade previdenciária, nos termos do parágrafo 10 do Art. 55 da Lei 8.212/91, tendo em vista que, conforme devidamente comprovado, é possuidora dos títulos de entidade assistencial e reconhecida como de utilidade pública federal e estadual e possuidora do CEAS, pois é entidade sem fins lucrativos, de caráter educativo, técnico, cultural, filantrópico e de assistência social desde a sua fundação em 21 de abril de 1922;

1.2.7 que não há que se falar que a recorrente não demonstrou que efetivamente atende os requisitos para se manter isenta, tendo em vista que não obstante a mesma atenda as exigências da lei previdenciária, a autoridade administrativa deve ater-se de que a entidade possui direito adquirido, o que é protegido pela Lei Máxima em nosso País (art. 5º, XXXVI da CF/88);

1.2.8. que é cumpridora de todos os requisitos, uma vez que é detentora do CEAS, de títulos de utilidade pública, não remunera e nem concede vantagens a seus diretores, conselheiros ou associados e pratica a assistência social Aqueles a quem dela necessitam, por meio de vários projetos assistenciais direcionados As comunidades que atende;

1.2.9.que a entidade forneceu todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, uma vez que aludidos apontamentos que demonstram a prestação de assistência social e/ou a gratuidade praticada, compõem os relatórios de atividades apresentados periodicamente ao INSS, não subsistindo, portanto, a alegação de que a entidade deixou de cumprir exigência preconizada na legislação previdenciária e tampouco, colocou óbice fiscalização;

1.2.10.que se a entidade é detentora ao direito à imunidade, deve-se observar os requisitos do art. 55 e não o cumprimento do Art. 22, inciso III, ambos da Lei 8.212/91;

1.2.11.que também não prospera a argumentação de que a entidade não é fiscalizada desde de 10/90, uma vez que o INSS procedeu fiscalização a pedido do CNAS, através do ofício CNAS/MPAS/Nº 1.173, de 18 de junho de 2001, para instruir processo de renovação do CEAS, sendo que após as devidas diligências fiscais, o CNAS deferiu, em grau de reconsideração, o pedido de renovação do certificado;

1.2.12. que não é da competência do INSS analisar se determinada ação assistencial é ou não "assistência social", nos termos estabelecidos pelo Decreto n.º 2.536, de abril de

1998, com suas alterações dadas pelo Decreto n.º 3.504, de 13 de junho de 2000, que regulamenta os critérios para a obtenção do CEAS, pois referido atributo é conferido, ao Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS (conforme Parecer CJ n.º 2.272/2000 e Parecer/CJ/MPS no 3.009./2003), sendo, portanto, injustificável a exigência de documentos e informações constantes no Art. 32, III, da Lei 8.212/91, que são estranhos para certificar as atividades assistenciais promovidas pela entidade, justificando-se apenas a demonstração de gratuidade por meio de bolsas de estudo, caso houvesse delegação expressa do CNAS, o que não foi comprovado pelo agente fiscalizador;

1.2.13. que todas as informações que refletem e comprovam o caráter assistencial da entidade estão demonstrados pelos relatórios de atividades apresentados anualmente ao INSS, salientando-se que as instituições não precisam comprovar a aplicação de 20% (vinte por cento) de suas rendas em promoção de atividades de assistência social para que façam jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, posto ser este requisito exigido única e exclusivamente para a concessão ou manutenção do CEAS;

1.2.14. que além do relatório de atividades, a entidade também disponibilizou vários outros documentos que comprovam o seu direito à isenção e à restituição solicitada, razão pela qual não se justifica a decisão que indeferiu o pedido de restituição em virtude da suposta falta de informações e colaboração para esclarecimentos dos fatos, o que demonstra um total equívoco na interpretação da legislação previdenciária;

1.2.15. que considerando a existência de Pareceres, citados na impugnação, em que a Consultoria Jurídica do MPAS tem manifestado o seu entendimento diante de um caso semelhante ao presente, tem, portanto, força vinculante no âmbito do Ministério e aos órgãos autônomos e entidades vinculadas, nos termos do art. 11, inciso II e artigo 42, da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; do art. 19 da 520/2004 e do Regimento Interno do CRPS;

1.2.16. que a emissão do TIAD e a lavratura do AI foram embasadas em alegações e exigência de documentos que fogem à competência do órgão fiscalizador, o que implica na apuração de responsabilidade do ente fiscal, uma vez que o representante da Administração deve agir em estrita observância ao que a lei determina, observando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, consoante preconiza o artigo 37 da Constituição Federal;

1.2.17. que cabe a invocação à ordem constitucional que diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ou seja, a não comprovação pela fiscalização da delegação de competência do CNAS para a verificação de documentos inerentes a percentual de gratuidade oferecido por meio de bolsas de estudos, função essa exercida pelo CNAS quando do requerimento ou renovação do CEAS;

1.2.18. que não obstante constar no Ofício n.º 206/2005/UARP, de 09 de setembro de 2005, que foi indeferido o pedido de restituição referente ao período de 09/98 a 07/2003, restou imposto pelo INSS, para apreciação do pedido de restituição, o período de 5 (cinco anos), ressaltando que expressamente requereu o período de 07/94 a 06/2003;

1.2.19. que não cabe ao INSS discutir a comprovação do não repasse para o custo do bem ou serviço oferecido à sociedade, para efeito de compensação ou restituição de valores indevidamente recolhidos a título de contribuição social, conforme o disposto na Portaria MPAS n.º 8.927/2000;

1.2.20. que se verifica incongruência e contradição na decisão, ora recorrida, uma vez que indefere o pedido e na parte dispositiva propõe o arquivamento do processo, preterindo do direito de defesa, pois o dispositivo do decisum confunde-se com a assertiva de indeferimento do pedido de restituição, pois se ha a propositura de

arquivamento, resta, a princípio, o entendimento de que o mérito da questão não foi apreciado, razão pela qual é patente a sua nulidade, consoante dispõe o artigo 31 da Portaria n.º 520, de 19 de maio de 2004;

#### DO PEDIDO

2. Pelo exposto a empresa requer que seja acolhido o recurso e, no mérito, dado total provimento, para reformar o parecer fiscal anexado ao Ofício n.º 206/2005/UARP Braz Leme, exarado pela SRP de São Paulo — Norte, tendo em vista a nulidade da decisão proferida;

2.1. Requer, por fim, que seja dado total procedência ao pedido de restituição de SAT, uma vez que é detentora do direito adquirido de imunidade a contribuições sociais, consoante preconiza a Lei n.º 3.577 de 1959 e que restou assegurado pelo art. 195, § 7º da Constituição da República e do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, cumpridora de todos os requisitos para a manutenção de sua imunidade e, ainda, restou patente que agiu em conformidade com a legislação em vigor, no que tange à apresentação dos documentos cuja análise compete à fiscalização do INSS.

#### DAS CONTRA-RAZOES

3. A autoridade fiscal ofereceu contra-razões As fls. 725/740, onde rebate as alegações da empresa e solicita que seja negado provimento ao recurso interposto e mantida integralmente a decisão, ora guerreada.

3.1. Os autos foram encaminhados ao Conselho de Recursos da Previdência Social, que, posteriormente os encaminhou à Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

3.2. Em cumprimento ao disposto no art. 1º da Portaria 2 CC n.º14, de 09/12/08, encaminhou os autos à. DERAT São Paulo, que encaminhou o processo à DRJ para julgamento.

É o relatório

O Acórdão proferido pela DRJ restou assim ementado:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1994 a 30/06/2003

1. Somente será devida a restituição de contribuições previdenciárias na hipótese de recolhimento indevido. Se a requerente não comprova o seu direito A isenção, não cabe a restituição de valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias (quota patronal) no respectivo período.

2. Somente ficam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91, no período anterior A vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumpram, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

3. Conforme o Parecer/CJ n.º 2.901/2002, aprovado pelo Sr. Ministro da Previdência e Assistência Social, As entidades isentas pela Lei n.º 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei n.º 1.575, de 1977, apenas têm o direito de não precisarem requerer novamente a isenção ao INSS, devendo, contudo, adequarem-se a todos os requisitos da nova legislação (Lei 8.212/91), ficando sujeita a fiscalização posterior. Não há direito adquirido A "isenção" ou ao CEBAS.

4. Para o período anterior à vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009, cabe ao Fisco verificar se os requisitos para a isenção foram cumpridos, conforme dispõe o § 7º do art. 206, do Regulamento da Previdência Social. Ao CNAS competia, com exclusividade,

verificar se a entidade cumpre os requisitos do Decreto n.º 2.536, de 6 de abril de 1998, para obtenção ou manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 12/01/2011 (fls. 1041), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 11/02/2011 (fls. 1063 e ss), insurgindo-se contra a decisão de 1ª Instância, ao argumento de ter direito à restituição, na medida em que é entidade beneficente de assistência social, e que, portanto, gozava de imunidade à época dos fatos.

Ressalta o pleno atendimento dos requisitos insertos no art. 55, da Lei 8.212/91, as condições do art. 14, do CTN, e que fora certificada como entidade beneficente de assistência social pelo órgão competente para tratar da matéria na esfera federal.

Assinala que: *“A negativa ao pedido da recorrente pelo órgão fazendário baseada na alegação de não apresentação de documentos necessários à comprovação do cumprimento das exigências da Lei n.º 8.212, de 1991, por entender que a recorrente não teria comprovado o seu direito à “isenção” relativamente à contribuição social do SAT — Seguro Acidente de Trabalho, não pode prosperar como será devidamente demonstrado nestas razões recursais. 41. Com efeito, a obtenção e manutenção de tais títulos, alguns renovados há mais de 40 (quarenta) anos, deflagram e comprovam a natureza de assistência social Sociedade Hebraico Brasileira Renascença, fato que torna incontroversa sua dedicação filantrópica, imbuída em muito empenho no exercício de suas atividades sócio-assistenciais, principalmente destinadas educação e à cultura da comunidade onde atua”(...) 53. Diante do exposto, merece reparo o acórdão ora combatido, sob pena de violação da norma constitucional, sendo flagrante a ilegalidade cometida pela autoridade julgadora, eis que os títulos acima citados, além do estatuto social e dos relatórios de atividades apresentados ao órgão competente para avaliá-los, comprovam de forma inatacável, a condição da recorrente de entidade beneficente de assistência social, enfatizando que os títulos são a declaração material e ratificam a aludida condição, não restando quaisquer dúvidas acerca da regularidade da atividade assistencial por ela promovida”.*

Salienta ter direito adquirido à imunidade, mas ainda *que se admitisse não ser a recorrente possuidora do direito adquirido à imunidade do SAT (a instituição possuía já o direito à imunidade, devendo apenas, a partir de 1991 observar os requisitos estabelecidos para renovação do CEAS), observa-se no caso em epígrafe que resta configurada a ilegalidade deste ato, tendo em vista a ausência de instauração do devido processo legal para fins de emissão do ato cancelatório de imunidade, que deveria iniciar-se por intermédio de uma Informação Fiscal. 99. Com efeito, a decisão administrativa ora combatida viola os princípios constitucionais aos quais se subsumem a Administração. Pública, inclusive fiscal, dentre eles o da proporcionalidade, razoabilidade e da moralidade, conforme passa a demonstrar. 100. Saliente-se que, no caso em exame, não consta nos autos qualquer processo de Informação Fiscal (IF) visando o cancelamento do benefício previdenciário conferido anteriormente à entidade, consoante a sistemática processual tributária em matéria previdenciária.(...) 111. Destarte, não pode a fiscalização pretender que a imunidade relativa ao SAT da recorrente seja cassada sem que haja o devido processo legal, com fundamento na mera alegação de não apresentação de documentos (que, na verdade, foram apresentados) e TIADS. O fato da recorrente já ter direito à imunidade antes da Lei n. 8.212, de 1991, não autoriza a fiscalização a cassar tal benefício sem o competente processo administrativo.(...) 113. Ora, se para qualquer entidade fazer valer o*

*seu direito à imunidade após 1991 deveria require-lo e seus efeitos só seriam observados após tal ato declaratório, claramente se vê a desproporcionalidade na atitude da fiscalização em favor da Administração Pública e, em detrimento da segurança jurídica e da garantia jurídica do administrado. Se após a Lei n. 8.212/91, instaurou-se a necessidade de processo fiscal para concessão de isenção, não é razoável que o Fisco pretenda cassar tal benefício sem o correspondente processo administrativo.”*

Afirma que a decisão da fiscalização não foi clara ao apontar quais requisitos legais teriam sido descumpridos. Sob esse enfoque, alega a falta de motivação do ato administrativo que leva a sua nulidade, cerceada a defesa.

Assinala a inexistência da obrigatoriedade de recolher contribuições ao SAT, e que tem direito à restituição dos valores pagos por equívoco. Sob sua ótica : “168. Neste contexto, sendo o SAT, tributo cujo lançamento é feito por homologação, o que pelos comprovantes de arrecadação são exações em que grande parte de sua homologação ocorre de forma tácita, encontra pacificado na doutrina e jurisprudência dos Tribunais Pátrios, inclusive a majoritária do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a legalidade de o contribuinte pleitear a repetição (restituição ou compensação) dos valores recolhidos indevidamente pelo período de 10 (dez) anos, pois tal prazo contemplaria o cômputo de 5 (cinco) anos para efetivação da homologação tácita/expressa (artigo 150, parágrafo e do CTN), acrescidos de mais 5 (cinco) anos relativos ao prazo de repetição de indébito propriamente dito (artigo 168, inciso I do CTN), ou seja, havia a somatória dos prazos para fins de repetição do indébito.(...) 179. Assim, de acordo com entendimento adotado pelo STJ, a questão deve ser didaticamente tratada: Lei Complementar n.2 118/2005 — prazo quinquenal a partir de sua vigência Vigência: 9/6/2005 5 (cinco) anos artigo 168, I= 9/6/2010 I) Para os recolhimentos efetuados até 8/6/2000 (cinco anos antes do início da vigência LC 118/2005) aplica-se a regra dos "cinco mais cinco"; II) Para os recolhimentos efetuados entre 9/6/2000 a 8/6/2005 a prescrição ocorrerá em 8/6/2010 (cinco anos a contar da vigência da LC 118/2005); e III) Para os recolhimentos efetuados a partir de 9/6/2005 (início de vigência da LC 118/2005) aplica-se a prescrição quinquenal contada da data do pagamento. (...)182. Ante o exposto, conclui-se que, tendo em vista que o pedido de restituição em epígrafe foi protocolado em setembro de 2003, o período compreendido entre julho de 1994 e junho de 2003 não foi atingido pela prescrição como alega a autoridade pública administrativa. Por outro giro, o prazo para repetição continua sendo aquele resultante da combinação dos artigos 150, § 4. E 168, inciso I, ambos do CTN, sendo perfeitamente cabível a efetivação de repetição de indébito em favor do contribuinte dos valores recolhidos indevidamente, a título de quota patronal e de SAT, no prazo de 9 (nove) anos anteriormente ao protocolo do pedido de restituição de indébito, que se deu em setembro de 2003, ou seja, de julho de 1994 em diante, levando-se em consideração para tanto a data do pagamento indevido, somado, ainda, o fato de que o pedido foi efetuado anteriormente à vigência da L.C. n. 118, de 2005.”.

Pelo exposto, requer-se perante Vossa Senhoria seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, reformando-se integralmente o v. acórdão de fls. 760 a 773, para determinar a restituição dos valores pagos indevidamente a título de contribuição social para o SAT, no período compreendido entre julho de 1994 a junho de 2003, como requerido, tendo em vista o direito à imunidade tributária assegurado à recorrente e comprovado documentalmente nos autos em epígrafe, bem como a ausência de processo administrativo competente para o seu cancelamento.

Requer-se, ainda, que publicações e intimações sejam realizadas EXCLUSIVAMENTE em nome do advogado Marcelo Aparecido Batista Seba (OAB/SP nY- 208.574/A, OAB/DF n•- 15.816 e OAB/MT n.2 10.696/A).

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Cumpridos os requisitos legais e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

### Preliminarmente

Antes de examinar o mérito, cumpre observar entendimento desta relatora, no sentido de que o §7º, do art. 195, da CF/88, constitui norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, e portanto regramento de imunidade e não isenção.

Examinando a temática, Leandro Paulsen assinala que (PAULSEN, Leandro, Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017): *A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado. A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la. Na ADIn 2.028-DF, em 1999, foi expressamente reconhecido tratar-se de imunidade, posição confirmada no RE 636941, em 2014.*

Extrai-se da obra do autor citado:

– “9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. 10. A expressão ‘isenção’ equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei n. 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração. Destarte, como a imunidade às contribuições sociais somente foi inserida pelo § 7º, do art. 195, CF/88, a transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou a controvérsia, hodiernamente superada pela jurisprudência da Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade” (STF, Pleno, RE 636941, Rel. Min. Luiz Fux, fev. 2014).

– “Conquanto o legislador constitucional mencione a palavra ‘isentas’, há imunidade à contribuição para a seguridade social por parte das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, consoante dispõe o

*art. 195, III, § 7º” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 204).*

(...)

*Requisitos estabelecidos em lei. Papéis da lei ordinária e da lei complementar. No sentido de conciliar a exigência de lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar, constante do art. 146, II, da CF, com a referência simplesmente aos requisitos de lei no art. 195, § 7º, da CF e tendo em conta a posição do STF no sentido de que, quando a Constituição refere lei, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente, decidiu, o STF, em junho de 2005, no AgRg RE 428.815-0, de modo inequívoco, que as condições materiais para o gozo da imunidade são matéria reservada à lei complementar, mas que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos, são matéria que pode ser tratada por lei ordinária. Na medida cautelar da ADI 2.028/DF, tal posição já havia sido invocada, refletindo entendimento iniciado pelo Ministro Soares Munõz em 1981, relativamente à imunidade a impostos, à luz da Constituição de 1967 com a redação da EC n. 1/69. Em março de 2017, foi julgado o mérito da ADI 2028, consolidando esse entendimento*

(...)

*– “24. A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei n. 8.212/91, alterada pelas Lei n. 9.732/98 e Lei n. 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000” (STF, Pleno, RE 636941, Rel. Min. Luiz Fux, fev. 2014).*

Tem-se assim que o §7º, do art. 195, da CF/88 dispõe sobre imunidade condicionada.

Partindo desta premissa, a lide tratada nos presentes autos versa sobre a constatação pela fiscalização do descumprimento dos requisitos exigidos para o gozo da imunidade, insertos na Lei 12.101/2009, e a decorrente autuação de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, considerando-se suspenso o direito à imunidade no mesmo período, de acordo com a Lei nº 12.101, de 2009.

Vejamos as questões afetas a inconstitucionalidades declaradas pelo STF, relativas à temática da imunidade a entidades filantrópicas.

Ao julgar o RE 566622/RS em 23/02/2017, o Ministro Marco Aurélio (relator) aditou seu voto, resumindo a lide no recurso extraordinário:

(...) o Tribunal local aplicou ao caso a redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Com base nele, fez ver que o recorrente não apresentou Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Salientou a ausência de elementos probatórios a atestarem o preenchimento de todos os pressupostos legais.

Em voto, declarei a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 do aludido diploma, concluindo pela incidência do artigo 14 do Código Tributário Nacional, cujos requisitos foram observados pela recorrente, conforme veiculado na sentença: (...)

O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que se limita a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, por exemplo, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.

A conclusão distinta alcançada por Sua Excelência no tocante a este extraordinário não decorre de questão de fato, mas, sim, de divergência quanto ao tema de fundo.

Ante o quadro, adito o voto para, esclarecido quanto ao alcance da divergência verificada, manter a conclusão no sentido do provimento do extraordinário, assegurando 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 respectiva execução fiscal

Ao julgar os Embargos de Declaração no RE 566.622/RS, a redatora do Acórdão, Ministra Rosa Weber, explicitou a contradição:

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do RE 566.622, deve ser reconhecida a declaração incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, inclusive em sua redação originária, cabendo ao art. 14 do CTN a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu inciso II, que, objeto das ADIs 2228 e 2621, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua redação originária quanto em relação às 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.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o art. 14 do CTN ou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (à exceção do seu inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, a tese de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

Diante da contradição, a Ministra Rosa Weber, adotou o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, para assentar com base nele a nova formulação à tese de repercussão geral:

Neste ponto, tendo em vista a ambiguidade da sua redação, sugiro nova formulação que melhor espelhe, com a devida vênia, o quanto decidido por este Colegiado, com base no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki:

“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.”

Tal formulação vai ao encontro de recente decisão unânime deste Colegiado ao julgamento da ADI 1802/DF (...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs acolhidos em parte, sem efeito modificativo, para:

(i) sanando erro material, excluir das ementas das ADIs 2028 e 2036 a expressão “ao inaugurar a divergência”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e (ii) prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 acolhidos em parte para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do 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; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação:

“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.”

É como voto.

Neste sentido, ao reformular a tese relativa ao tema nº 32 de repercussão geral com base no voto condutor das ADIs, a Ministra Rosa Weber acolheu a tese do Ministro Teori Zavascki nas ADIs, no sentido de haver inconstitucionalidade formal apenas do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, permanecendo constitucional, o restante do dispositivo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ao analisar o julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS (tema nº 32 de repercussão geral) e das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 com o escopo de identificação do conteúdo e dos limites de aplicação da tese jurídica de repercussão geral acolhida pelo STF, emitiu a Nota SEI nº17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, parcialmente reproduzida abaixo:

62. Aplicando-se os fundamentos determinantes extraídos desses julgados, chega-se às seguintes conclusões:

a) Enquadram-se nessa categoria de matéria meramente procedimental passível de previsão em lei ordinária, segundo o STF: (a.1) o reconhecimento da entidade como sendo de utilidade pública pelos entes (art. 55, I, da Lei nº 8.212, de 1991); (a.2) o estabelecimento de procedimentos pelo órgão competente (CNAS) para a concessão de registro e para a certificação[20] - Cebas (art. 55, II, da Lei 8.212, de 1991, na sua redação original e em suas sucessivas reedições c/c o art. 18, III e IV da Lei 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001); (a.3) a escolha técnico-política sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária referente à imunidade; (a.4) a exigência de inscrição da entidade em órgão competente (art. 9º, §3º, da Lei nº 8.742, de 1993, na redação original e na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001); (a.5) a determinação de não percepção de remuneração e de vantagens ou benefícios pelos administradores, sócios, instituidores ou benfeitores da entidade (art. 55, IV, da Lei nº

8.212, de 1991); e (a.6) a exigência de aplicação integral de eventual resultado operacional na promoção dos objetivos institucionais da entidade (art. 55, V, da Lei nº 8.212, de 1991)[21];

b) A delimitação do campo semântico “do modo beneficente de assistência social”, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante o disposto no art. 146, II, da Carta Política;

c) A exigência de gratuidade total ou parcial na prestação dos serviços sociais é um elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo que atrai a regência de lei complementar. Citam-se, a título de exemplo, a concessão de bolsas de estudo e a oferta de leitos para o SUS;

d) Consequentemente, todas as outras previsões de contrapartidas a serem observadas pelas entidades também demandam a edição de lei complementar, em atenção à norma do art. 146, II, da CF; e

e) Por derradeiro, os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 1998[22], também foram declarados formalmente nulos pela Corte, demonstrando que (e.1) a estipulação de um marco temporal para as condicionantes exigidas para a fruição da imunidade e (e.2) o cancelamento da imunidade aos que descumprirem os requisitos restringem a extensão da imunidade e requerem regulamentação por lei complementar. (...)

-----  
(...) [20] No julgamento do RE 428815 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 24/6/05, compreendeu-se que a exigência de certificação instituída no art. 55, II, da Lei nº 12.101, de 2009, configura 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.

[21] Observa-se que o disposto nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzem o conteúdo dos incisos I e II do art. 14 do CTN, cuja aplicação à espécie foi de certa forma sinalizada pela Corte.

[22] Altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

(...)

### 1.23. Imunidades

h) Imunidade das entidades beneficentes de assistência social de que trata o art. 195, §7º, da CF. Constitucionalidade formal da Lei nº 8.212, de 1991.

Resumo: O STF, no julgamento do tema 32 de repercussão geral, firmou a tese de que “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”. Em razão disso, há espaço de conformação para o legislador ordinário disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo, das entidades beneficentes de assistência social.

Observação 1. A tese firmada no tema 32 encontra-se em conformidade com o que restou decidido pela Corte nas ADIs nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento, de modo que todos os incisos do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, com exceção do inciso III, foram considerados formalmente constitucionais pelo STF.

Observação 2. A validade da Lei n.º 12.101, de 2009, não foi apreciada em nenhum desses julgamentos. Decerto, esse diploma será avaliado no julgamento das ADIs n.º 4480 e n.º 4891. A primeira ação já foi julgada. No entanto, como o pedido de modulação temporal prospectiva do julgado, postulado nos embargos de declaração opostos pela União contra o seu mérito, ainda não foi examinado, é incabível por ora autorizar a dispensa de impugnação judicial no trato da matéria, assunto que será melhor explorado em parecer próprio. Os demais preceptivos dessa lei serão examinados pelo STF na ADI n.º 4891.

Precedentes: RE n.º 566.622/RS (tema 32 de repercussão geral) e as ADIs n.º 2.028, n.º 2.036, n.º 2.228 e n.º 2.621, convertidas em ADPFs ao longo do julgamento

A Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME foi aprovada pela Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil

O site do CARF (internet) traz as matérias julgadas em sede de repercussão geral e as respectivas Notas Explicativas da PGFN. Dentre elas, há referência expressa à Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

Para uma melhor compreensão da tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, considera-se o decidido na ADI n.º 4480 em que postulou-se a inconstitucionalidade dos arts. 1.º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1.º e 2.º; 18, §§ 1.º, 2.º e 3.º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1.º, da Lei 12.101, de 2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868, de 2013. Nesta ação, foi reconhecida apenas a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, § 1.º, I e II, §§ 3.º e 4.º, I e II, §§ 5.º, 6.º e 7.º; do art. 14, §§ 1.º e 2.º; do art. 18, caput; 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1.º, da Lei 12.101, de 2009.

Neste ponto, cumpre consignar que a inconstitucionalidade material declarada pelo STF relativamente ao § 1.º, do art. 32, da Lei 12.101/2009 não traz reflexos para casos como o dos presentes autos, na medida em que uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos (até pelo fato de que para a autoridade fiscal não é conferida opção de lavrar ou não o auto de infração quando verificar a ocorrência de fato gerador de tributo e infração tributária, consoante parágrafo único do art. 142 do CTN). Assim, em que pese a Corte Suprema tenha declarado a inconstitucionalidade material do § 1.º do art. 32 da Lei n.º 12.101/2009, o efeito prático de dessa declaração alcança situação diversa da verificada no caso dos presentes autos, em que não fora lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário, caso em que o direito à imunidade não pode ser automaticamente suspenso. Note-se que a declaração de inconstitucionalidade material do § 1.º do art. 32 da Lei n.º 12.101/2009 (ADI n.º 4480), não atingiu o *caput* do art. 32 da Lei n.º 12.101/2009, que autoriza a fiscalização a autuar e imputar a suspensão da imunidade pelo relato dos fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para gozo da imunidade e efetuar o lançamento das contribuições. Neste sentido, a fundamentação do Acórdão 2201-009.795, de 08/11/2022, do Acórdão 2401-009.640, de 14/07/2021, e do Acórdão 2402-010.448, de 04/10/2021.

Como bem fundamentado no R. Acórdão 2201-009.795:

Com a entrada em vigor da Lei n.º 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento

da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Neste sentido, nos casos em que for verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, é possível o lançamento de ofício por parte da Receita Federal (autoridade competente para a cobrança de tributos). Sobre o tema, destaca-se o conteúdo do art. 26, §3º, da Lei nº 12.101/2009:

(...)

Saliente-se que o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

(...)

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no caput:

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

(...)

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

(...)

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

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

Contudo, entendo que mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso. Isto porque, ao contrário do que alega a RECORRENTE, em nenhum momento a autoridade fiscal ignorou (ou negou vigência) ao conteúdo do §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009. Tal dispositivo foi integralmente citado no Relatório Fiscal à fl. 76.

Conforme já observado, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos. Neste ponto, salienta-se que o caput do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transcrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Ou seja, por força do caput do art. 32, §2º, a fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos pela RECORRENTE, lavrou o auto de infração relativo ao período correspondente obedecendo ao rito do Decreto nº 70.235/72. Desta forma, foi assegurado à RECORRENTE a ampla defesa e contraditório. Por tal razão sua defesa foi objeto de apreciação pela DRJ e está sendo julgada por este CARF.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

(...)

Nestes termos, em que pese a declaração de inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, talvez o efeito prático de tal declaração seja apenas observado no caso de não ser lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário. Nestas hipóteses, o STF entendeu que o direito à imunidade não pode ser automaticamente suspenso, devendo ser observado o contraditório e a ampla defesa quanto ao direito à imunidade. Por outro lado, no caso de lançamento do crédito tributário, o direito ao contraditório e à ampla defesa são assegurados pois resta observado o rito do processo administrativo fiscal (Decreto-Lei nº 70.235/72), com todos os recursos inerentes a tal procedimento.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE

Segundo, o Ministro Relator Gilmar Mendes, cujo voto na ADI nº 4480 foi acolhido pela maioria, assinalou que:

(...) por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transcrito consta em todas as ementas:

*“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”.*

Em síntese, a contradição apontada limitava-se a definir se toda a forma de regulamentação a respeito de imunidades tributárias deve estar prevista em lei complementar, ou se aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo podem ser regulados por lei ordinária.

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária.

Desse modo, 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.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 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 2.187-13/2001, fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:

*“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”.*

Partindo do julgamento das ADI 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228 e RE 566.622, o Ministro Gilmar Mendes analisou os dispositivos questionados da Lei n.º 12.101/2009:

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

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, (...)

Ressalta-se que os incisos IV e V e que os parágrafos §§ 2º e 6º todos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, guardam razoável correspondência para com incisos do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009.

Assim é que o voto condutor proferido na ADI n.º 4480 corrobora o entendimento de que, por força da tese jurídica relativa ao tema 32 de repercussão geral, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, deve ser compreendido à luz do critério adotado pelo Ministro Teori Zavascki nas ADI 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, na medida em que, no julgamento conjunto dos embargos de declaração no RE 566.622 e nas ADI, o STF adotou critério para reformular a tese relativa ao tema n.º 32, sem análise casuística dos incisos e parágrafos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas declarando expressamente constitucional o inciso II e inconstitucional o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais).

Além disso, observa-se que o Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS (tema n.º 32 de repercussão geral), e as ADI n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 não atingem diretamente a Lei n.º 12.101/2009, como bem destaca a Nota SEI n.º 17/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME:

37. O voto-condutor do acórdão de mérito[15], proferido pelo Ministro Teori e acolhido por unanimidade, apreciou em conjunto as cinco ações judiciais[16] tratadas nesta manifestação. De início, o julgador trouxe uma questão preliminar de suma importância no sentido de excluir a apreciação da legitimidade da Lei n.º 12.101, de 2009, do complexo normativo objeto das ADIs, convertidas em ADPFs durante o julgamento.

38. O Ministro pontuou que a Lei n.º 12.101, de 2009, responsável pela modificação substancial do sistema de assistência social e dos procedimentos de certificação das entidades beneficentes dele participantes, seria examinada nas ADIs n.º 4.480 e n.º 4.891, que a impugnam especificamente.

(...)

68. Finalmente, cumpre rememorar que o conteúdo integral da Lei nº 12.101, de 2009, foi impugnado nas ADIs nº 4480 e nº 4891, sendo certo que já houve o julgamento da primeira ação. Por conta disso, esta CRJ irá analisar os efeitos imediatos da referida decisão, bem como fornecer orientações iniciais à carreira quanto à estratégia defensiva judicial em outra manifestação. No entanto, registra-se, desde logo, a impossibilidade de adotar por ora as razões de decidir do tema 32 e da ADI nº 4480 escapara autorizar a dispensa de impugnação judicial no trato da matéria, seja em relação aos dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009, já declarados inconstitucionais pelo STF na ADI nº 4480, seja em relação aos que ainda serão analisados pela Corte na ADI nº 4891, devido à pendência de apreciação do pedido de modulação temporal prospectiva dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, formulado pela União nos embargos de declaração opostos contra o mérito da ADI nº 4480, tópico que, também, será melhor explicado no parecer específico sobre o assunto.

-----

[15] O voto foi proferido pelo Ministro Teori Zavascki.

[16] RE nº 566/622 e as Adis 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, convertidas em ADPFs.

Ademais, a imunidade conferida às entidades beneficentes é condicionada ao cumprimento de requisitos legais. O CTN, na qualidade de Lei Complementar estabeleceu quesitos no art. 14, posteriormente refletidos em legislação ordinária, a ensejar o usufruto da imunidade tributária em relação a tributos.

Ressalta-se, neste sentido, a Súmula STJ 352:

A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes

Com base no exposto acima, resta afastada relativa à impossibilidade de restrição à imunidade constitucional.

Doutro lado, cumpre ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF ,consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

A análise das matérias de defesa partirá do entendimento narrado a respeito do Tema 32 do STF.

### **Do Mérito**

O Recorrente pleiteou restituição junto à Administração Tributária, de valores recolhidos ao SAT (segundo ele equivocadamente, já que imune).

O pedido foi indeferido (fls. 784 e ss), ao fundamento de que o Recorrente não comprovara o direito à restituição.

Após a decisão, foi protocolada Manifestação de Inconformidade, julgada aos 24/09/2010.

Em sede de recurso, o Recorrente alega que gozava de imunidade à época dos fatos, e que cumprira os requisitos insertos no art. 55, da Lei 8.212/91, as condições do art. 14, do CTN, e que fora certificada como entidade beneficente de assistência social pelo órgão competente para tratar da matéria na esfera federal. Assinala falta de motivação da decisão da Administração Tributária, e que *a decisão administrativa ora combatida viola os princípios constitucionais aos quais se subsumem a Administração Pública, inclusive fiscal, dentre eles o da proporcionalidade, razoabilidade e da moralidade*. Salienta a ausência de cancelamento do benefício isentivo previdenciário, bem como a não ocorrência de prescrição do direito à repetição de indébito.

É fato que a decisão de indeferimento do pedido de restituição, ensejadora da Manifestação de Inconformidade, foi sucinta. Não obstante, observa-se que trouxe todos os elementos à plena compreensão da negativa à restituição, conforme trecho abaixo reproduzido:

Em cumprimento ao r. despacho de fls. 560 do Chefe da Seção de Fiscalização, comparecemos a entidade supra identificada no dia 02/06 e solicitamos através de TIAD (fls. 563) a apresentação de vários documentos imprescindíveis para a verificação do atendimento às exigências legais para a manutenção da isenção, subsídio necessário para a análise do mérito do pedido de restituição.

Retornamos no local no dia previamente marcado (07/06) e não tendo sido apresentada nenhuma documentação, emitimos outro TIAD (fls. 564) solicitando os mesmos documentos.

Ao retomarmos, dia 09/06, nada foi apresentado e por esse motivo emitimos o AI DEBCAD 35.634.800-8, enviado por via postal (fls.565/566), a vista da ausência de representante legal ou mandatário para recebe-lo no próprio dia 09.

Esclarecemos que todos nossos contatos na entidade foi com o Sr. João Luiz Correia Santana, Gerente de Gestão Financeira.

Assim:

Considerando que a entidade não é fiscalizada desde 10/90;

Considerando que há precedentes de não apresentação da documentação que comprove o atendimento aos requisitos legais para a manutenção da isenção em outras diligências fiscais;

Considerando que da análise do balanço Patrimonial e respectivas demonstrações contábeis da entidade não se consegue, a princípio, vislumbrar o atendimento aos requisitos para que a entidade mantenha a condição de isenta dos recolhimentos previdenciários;

Considerando que o pedido só poderá ser deferido se a entidade comprovar que efetivamente atende todos os requisitos para se manter isenta;

Considerando o porte da entidade e a renúncia fiscal mensal que representa;

Considerando o valor que é pleiteado a título de restituição;

Considerando ainda que é dever do administrado perante a Administração prestar informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos (inciso IV, art. 40 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999);

Considerando finalmente que os documentos solicitados a entidade nos TIADs dos dias 02 e 07/06 são imprescindíveis à apreciação do pedido de restituição, proponho o arquivamento deste processo, com base no art. 40 da Lei n.º 9.784, de 29/01/99, a vista da impossibilidade de análise conclusiva por falta de documentos.

O pleno entendimento da decisão é corroborado pela robusta Manifestação de Inconformidade apresentada, o que afasta alegação de cerceamento à defesa.

O mesmo pode ser concluído da Decisão de Piso.

O Recurso apresentado de forma detalhada permite afastar de plano alegação de violação aos princípios constitucionais, e permite inferir que rito processual fora devidamente atendido, e a decisão fundamentada é sustentada pelas normas vigentes.

Além do mais, o ato administrativo foi emanado por autoridade competente, em consonância com a legislação vigente.

A alegação de nulidade por ofensa aos preceitos de proporcionalidade, razoabilidade e da moralidade guarda, em verdade, relação com o mérito da decisão, que será examinado na sequência.

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos legais, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade da decisão da Administração Tributária de indeferimento do pedido de restituição ou da Decisão de 1ª Instância.

### **Do mérito**

Vejamos os fundamentos do R. Acórdão Recorrido:

4.2. Assim, o eventual direito à restituição solicitada está necessariamente vinculado à existência de um outro direito da requerente, qual seja, o direito à isenção prevista no art. 175, § 7º, da Constituição Federal. Desta forma, para comprovar a existência do seu direito à restituição solicitada, a requerente deveria comprovar que, no período dos recolhimentos ditos "indevidos", realmente, tinha direito à referida isenção, pois, caso contrário, não só a contribuição do Seguro de Acidente de Trabalho —SAT (objeto da restituição) seria devida, mas também a contribuição ao FPAS (quota patronal) e as contribuições devidas a terceiras entidades, não havendo que se falar em restituição de valores recolhidos a título de contribuição previdenciária (quota patronal).

(...)

4.5. Portanto, para ter direito a "isenção" prevista na Constituição Federal, as entidades beneficentes de assistência social deviam cumprir todos os requisitos acima citados [art. 55, da lei 8212/91], de forma cumulativa, de modo que o descumprimento de apenas um destes requisitos tem o condão de afastar o direito ao referido benefício constitucional.

4.6. Conforme consta nos autos, a autoridade fiscal responsável pela análise do pedido de restituição solicitou uma série de documentos necessários à comprovação do direito a isenção da requerente, conforme instrumentos de fls. 537, 547, que não foram

apresentados pela entidade, razão pela qual foi solicitado o procedimento de Diligência Fiscal junto a mesma (fls. 557/560). Durante a diligência fiscal, foram novamente solicitados a interessada os documentos necessários para a comprovação do seu direito a isenção, conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos TIAD de fls. 563 e 564. Como referidos documentos novamente não foram apresentados pela empresa, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração DEBCAD nº 35.634.800-5, em 09/06/2005, e aplicou a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, III, da Lei 8.212/91. Desta forma, na impossibilidade de análise conclusiva a respeito do direito de isenção da interessada, em virtude da falta dos documentos solicitados, o pedido de restituição, de forma acertada, foi indeferido, conforme decisão de fls. 567/670.

4.7. Na Manifestação de Inconformidade apresentada, a requerente traz uma série de argumentos tentando demonstrar que é uma entidade beneficente de assistência social detentora do direito à isenção e que, portanto, a decisão de indeferimento da restituição deve ser reformada. Entretanto, seu inconformismo não tem como prosperar e a decisão de indeferimento do pleito de restituição deve ser mantida pelas razões a seguir expostas.

#### Do Direito Adquirido

4.8. A Impugnante alega que tem direito adquirido à imunidade previdenciária, razão pela qual não há que se falar em cumprimento do Art. 22, inciso III, ambos da Lei 8.212/91. Entretanto, tal alegação não tem qualquer cabimento, pois o ordenamento jurídico brasileiro não admite o direito adquirido à manutenção de regime fiscal.

4.9. Cabe salientar que a expressão: "ressalvados os direitos adquiridos" do § 1º do artigo 55 da Lei 8.212/91, sob pena de padecer de vício de inconstitucionalidade, deve ser interpretada combinada com o § 2º do artigo 41 do ADCT, verbis: "A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo". Referindo-se, portanto, às isenções concedidas sob condição e com prazo certo. O próprio STF já decidiu no MI 232-RJ que não havia norma regulamentando o artigo 195, § 7º, isso em 1991, antes da Lei 8.212/91. Ora, se não havia norma, como se poderia excogitar de direito adquirido?

4.10.. O Supremo Tribunal Federal nunca admitiu o direito adquirido em regime de tratamento tributário. Direito adquirido não tem nada a ver com regime previdenciário e sistema tributário, razão pela qual, não é porque uma entidade "filantrópica", na década de setenta possuía isenção junto ao JAPAS/INPS, que poderá em caráter permanente e definitivo usufruir de benefícios fiscais, eis que com o passar do tempo o objeto e o quadro societário podem sofrer alterações, ou mesmo eventualmente se ver envolvida em práticas fraudulentas.

(...).

4.13. Não há direito adquirido contra a Constituição Federal, que, pelo Princípio da Solidariedade (caput do artigo 195), determina que TODOS devem contribuir para a seguridade social, exceto as entidades beneficentes de assistência social, e não, as entidades filantrópicas. A Constituição restringiu o rol de entidades que podem adquirir o benefício da isenção de contribuições devidas à seguridade social, para excluir toda e qualquer entidade filantrópica, que não tem fins lucrativos, deixando só aquelas que prestam serviços eminentemente de assistência social.

(...)

#### Da Competência do CNAS X Competência do INSS/RFB

4.19. Por outro lado, os argumentos que tentam caracterizar a incompetência do INSS, atualmente a Receita Federal do Brasil, para analisar se determinada ação assistencial é

ou não "assistência social", não têm procedência. O Parecer n.º 2.272/2000, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social dispõe que ao Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS compete, com exclusividade, verificar se a entidade cumpre os requisitos do Decreto n.º 2.536, de 6 de abril de 1998, para obtenção ou manutenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Já ao INSS, hoje a Receita Federal do Brasil, compete verificar se a entidade cumpre os requisitos do art. 55, da Lei 8.212/91, de 24 de julho de 1991, para obter a isenção das contribuições.

4.20. Como o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos são concedidos e emitidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, obviamente cabe a este Órgão avaliar se a entidade tem condições ou não de obter referidos documentos, condições estas previstas no Decreto n.º 2.536/98. Desta forma não cabe ao INSS, atualmente à RFB, emitir juízo de valor sobre um certificado, desconsiderá-lo e cassar a isenção de uma entidade, por descumprimento do requisito previsto no inciso II, do art. 55, da Lei 8.212/91, sob o argumento de que o CNAS errou ao conceder o certificado. Neste caso, o Fisco deveria oferecer representação junto ao CNAS visando o cancelamento do certificado. Somente após o cancelamento do certificado pelo CNAS é que a RFB, então, poderia cancelar a isenção com base no descumprimento do inciso II do art. 55 da lei 8.212/91 (falta do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social).

4.21. Entretanto, cabia à Secretaria da Receita Previdenciária verificar se os requisitos para a isenção, em determinado período, foram cumpridos, conforme estava disposto no § 7.º do art. 206, do Regulamento da Previdência Social. Se detectasse que a entidade não cumpriu todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91, de modo cumulativo, o Fisco deveria cancelar a isenção, ou, como no caso em questão, indeferir o pedido de restituição de valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias, cujo pressuposto é a existência do direito A isenção no período dos recolhimentos.

4.22. Por outro lado, no caso em questão, para ter direito à restituição solicitada, não bastava à requerente afirmar que é uma entidade beneficente de assistência social, cumpridora dos requisitos legais. Tais afirmações não são suficientes, por si só, para dispensá-la de qualquer comprovação perante o Fisco, mediante a apresentação de documentação suficiente para tanto.

4.23. A requerente alega que a documentação por ela apresentada já seria suficiente para comprovar o seu direito à isenção e, portanto, não havia necessidade de apresentação dos documentos solicitados pela Fiscalização. Ora a documentação apresentada pela entidade consiste basicamente do Relatório de Atividades, que devia ser entregue anualmente pela entidades beneficentes de assistência social. Entretanto, não basta a entrega do referido relatório junto ao Fisco para que seja assegurado o direito a isenção, sem a documentação necessária à comprovação das informações nele contidas.

4.24. Conforme consta nos autos, os documentos juntados às fls. 547/548 e 556 provam que referidos relatórios apesar de entregues em época própria estavam incompletos, razão pela qual a fiscalização solicitou os documentos necessários à verificação do cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91. Por outro lado, os documentos e esclarecimentos solicitados no TIAD de fls. 564 em questão (demonstração de percentual da receita aplicada em gratuidade; demonstração de gastos que compõem os custos efetivamente incorridos na prestação de serviços educacionais; demonstrativo dos valores despendidos em gratuidade; especificação e critérios adotados para concessão de bolsas de estudos; relação nominal dos alunos bolsistas com respectiva qualificação; percentual e valor das bolsas concedidas; razão das contas "doações" e "despesas gerais"; atas de assembleia; em relação ao ano de 2004: comprovação de valores gastos em projetos sociais, comprovação da série e curso que estão matriculados alunos relacionados, valores de mensalidade, percentual e critérios adotados para concessão de bolsa), guardam estreita pertinência com os requisitos acima mencionados. De fato, sem apresentação dos referidos documentos e informações não era possível à Fiscalização verificar se a requerente cumpriu os requisitos previstos no art. 55 da Lei

8.212/91, no período dos recolhimentos, para ter direito à isenção e, conseqüentemente, direito à restituição pleiteada.

4.25. Cabe salientar que esta matéria, referente à documentação solicitada pela Fiscalização, já foi discutida e analisada pelo CRPS, no processo que discutiu a impugnação do TIAD (fls. 563), que no Acórdão n.º 1579/2005, cuja cópia consta nos autos às fls. 706/712, a 2ª CAJ negou provimento ao recurso da empresa

(...)

Do Prazo de Prescrição da Restituição

4.27. A requerente alega, ainda, que embora o pedido de restituição refira-se ao período de 09/94 a 06/2003, a autoridade fiscal informou no Ofício n.º 206/2005, que o indeferimento refere-se ao período de 09/98 a 07/2003, restando imposto, pelo Fisco, para apreciação do pedido de restituição, o período de 5 (cinco) anos. Em relação a tal alegação cabe salientar que a restituição foi indeferida totalmente (todo o período pleiteado), em razão da requerente não ter comprovado o seu direito à isenção por falta de apresentação de documentos. Entretanto, caso a requerente tivesse comprovado que realmente tinha direito à restituição pleiteada, obviamente, este direito somente poderia ser exercido dentro do prazo legal.

(...)

4.30. Desta forma - como a requerente solicitou a restituição em 30/09/2003, caso a restituição fosse procedente, obviamente, seria concedida somente a partir da competência 09/98, ou seja, cinco anos contados da data do pagamento ou recolhimento indevido.

Correto o Colegiado de Piso, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir.

A imunidade de contribuições previdenciárias conferida a entidades beneficentes de assistência social pela Constituição Federal está condicionada ao cumprimento de requisitos previstos em lei.

A ausência de comprovação de que o Recorrente cumpria os demais requisitos legais à época dos fatos torna-o sujeito ao pagamento das contribuições previdenciárias.

Em sede recursal, o Recorrente nada acrescenta.

Não basta afirmar ser uma entidade beneficente de assistência social, a fim de ser imune das contribuições sociais. Há outros requisitos legais cuja comprovação precisa restar incontestada nos autos: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, dentre outros.

Independentemente de requisição da Administração Tributária para comprovação dos requisitos legais, não cabe ao Recorrente alegar o desconhecimento do texto legal, a fim de não trazer a comprovação dos requisitos legais à imunidade tributária.

No mais, o Recorrente requer que as intimações sejam encaminhadas aos procuradores.

Essa pretensão não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente no artigo 23 do Decreto n.º 70.235/72. Neste diapasão, a matéria foi consolidada no âmbito do CARF por meio da Súmula CARF n.º 110.

Súmula CARF n.º 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly