



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10073.720430/2015-36</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.063 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIAÇÃO DE PROTEÇÃO E ASSISTÊNCIA A MATERNIDADE E A INFÂNCIA DE QUATIS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR.

As entidades que promovem assistência social beneficente, desde que atendam os requisitos da legislação complementar, fazem jus à imunidade das contribuições para a seguridade social, previstas no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, conforme Tema STF Nº 32 julgado em sede de repercussão geral.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ISENÇÃO. ADI nº 4480. REQUISITOS.

Aplicam-se os requisitos do art. 14 do CTN para reconhecimento da situação de isenção/imunidade. A ocorrência dos incisos III, IV, VII e VIII da Lei nº 12.101/2009 não implica, necessariamente, a ocorrência do disposto no inciso III, art. 14 do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, por maioria de votos, no mérito, dar provimento para que sejam cancelados os DEBCAD: (1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8; (3) AI DEBCAD nº 51.076.606-4; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9 e; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0. Vencida a conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, que negou provimento ao recurso. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa** – Redator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 16-73.643, julgado pela 12ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, na qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação.

De acordo com o Relatório do Fiscal (e-fls. 73-85), o processo em análise trata dos seguintes de Autos de Infração relativos a contribuições destinadas à Seguridade Social: (1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8: parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ao diretor da entidade - contribuinte individual, como se fosse ajuda de custo; (2) AI DEBCAD nº 51.076.605-6: parte do segurado contribuinte individual - diretor da entidade, incidentes sobre as remunerações a ele pagas; (3) AI DEBCAD nº 51.076.606-4: parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2: parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos médicos - contribuintes individuais; (5) AI DEBCAD nº 51.076.608-0: parte dos segurados contribuintes individuais - médicos, incidentes sobre as remunerações a eles pagas; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9: parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais; (7) AI DEBCAD nº 51.076.610-2: correspondente à parte dos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre as remunerações a eles pagas; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0: contribuições destinadas aos terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

O Relatório Fiscal informa que os Autos de Infração decorrem da verificação dos devidos recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como os requisitos legais para gozo de

isenção de contribuições relativos ao ano de 2011. A fiscalização constatou o descumprimento dos seguintes requisitos: a) Não apresentação de Certificado de Regularidade FGTS; b) Descumprimento de Obrigações Acessórias; c) Não apresentação de CND ou CPD-EN; d) Falta de retenção de contribuições de Segurados Contribuintes Individuais.

A contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 747-745) sustentando, em síntese: a) Não apresentação do CRF: para o gozo do benefício a entidade não poderia estar em débito com o FGTS e que esse é o objetivo da norma, bem como o CRF não é o único mecanismo suficiente a verificar os recolhimentos do FGTS; b) Não apresentação de CND ou CPD-EM: para o gozo do benefício constitucional é preciso estar em dia com seus recolhimentos tributários; c) Descumprimento de obrigação acessória: não há que se falar em descumprimento, pois, além da GFIP relativa ao 13º salário, a empresa transmitiu a GFIP relativa aos pagamentos de salário do período, lá constando todos os prestadores de serviços e empregados.

A DRJ entendeu que em relação aos Autos de Infração - AIs DEBCAD nºs 51.076.605-6; 51.076.608-0 e 51.076.610-2, a impugnação não contesta o mérito dessas autuações, a saber, "a obrigação da empresa de arrecadar e repassar ao INSS a contribuição previdenciária devida da parte dos segurados contribuintes individuais", como também não contesta o fato gerador e a base de cálculo dessas contribuições previdenciárias, previstas no art. 21 da Lei nº 8.212/91. Que segundo o art. 29 da Lei 12.101/09, a entidade beneficente certificada fará jus à isenção desde que atenda cumulativamente os requisitos elencados nos seus 8 (oito) incisos. Que um dos requisitos para a manutenção da isenção concedida à entidade é a inexistência de débitos em relação às contribuições sociais, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. Assim, a entidade deverá manter a regularidade fiscal em relação a todos os tributos administrados pela RFB durante o período de gozo da isenção e comprová-la, por determinação legal, perante a Fazenda Nacional mediante apresentação de CND ou CPD-EN. Que a falta de entrega da GFIP na forma, prazo e condições estabelecidos pela RFB, também é um fato impeditivo para a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional do referido período, portanto, também por este motivo a entidade não conseguiria obter a CND e cumprir com a sua obrigação legal prevista no inciso III do art. 29 da lei nº 12.101/09 (e-fls.914-932).

Cientificado do acórdão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 967-986) reproduzindo os argumentos apresentados na Impugnação, ou seja, para o gozo do benefício é preciso estar em dia com o FGTS e com as obrigações tributárias. Que a falta da GFIP é que implica no descumprimento de obrigação acessória.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz**, Relatora

## 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

## 2. Mérito

A Recorrente se insurge contra a decisão recorrida argumentando que para o gozo do benefício é preciso estar em dia com o FGTS e com as obrigações tributárias. Aduz que o objetivo maior da norma foi alcançado, não podendo a empresa sofrer por não ter gerado o documento na internet. Que a falta da GFIP é que implica no descumprimento de obrigação acessória e não a ausência de algumas informações

No entanto, em suas razões, não apresenta nenhum argumento capaz de demonstrar equívoco no acórdão.

Assim, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, o qual adoto como razão de decidir com a reprodução dos seguintes trechos:

### Voto

(...)

Cabe observar que, nos termos do disposto no art. 29 da Lei nº 12.101/09, vigente à época dos fatos geradores destas autuações, a entidade beneficente de assistência social que cumprir todos os requisitos deste dispositivo legal, fará jus à isenção apenas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91, preservando-se todas as demais obrigações decorrentes da legislação previdenciária.

Dessa forma, sendo estes lançamentos, **objeto dos AIs DEBCAD nºs 51.076.605-6, 51.076.608-0 e 51.076.610-2**, relativo ao descumprimento da obrigação da empresa de arrecadar e repassar aos cofres públicos a contribuição previdenciária devida pelos segurados contribuintes individuais a seu serviço, previstas no art. 21 da lei 8.212/91, a qual não é abrangida pelo escopo da intributabilidade, tem-se que, mesmo se a entidade cumprisse todos os requisitos estipulados no art. 29 da Lei nº 12.101/09 para usufruir do gozo de isenção, este seria apenas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91, e não afetaria o resultado do julgamento do lançamentos destas contribuições. (Grifado)

Ressalte-se, a impugnante não trouxe aos autos nenhum documento que comprovasse que a empresa tenha arrecadado a contribuição dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e recolhido o valor arrecadado juntamente com as contribuições a seu cargo, devendo ser mantido, portanto, o crédito constituído por meio dos

referidos Autos de Infração, pois foram lavrados em consonância com as disposições normativas contidas nos artigos 142 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, os demais Autos de Infração - AIs DEBCAD nºs 51.076.604-8; 51.076.606-4; 51.076.607-2 e 51.076.609-9 em litígio, integrantes deste processo administrativo, decorrem da não comprovação, pela Autuada, de todos os requisitos necessários para usufruir o direito à isenção, atinente as entidades beneficentes de assistência social, previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/09, vigente à época dos fatos geradores das contribuições previdenciárias aí lançadas, e conseqüentemente, também no que diz respeito às contribuições devidas a terceiros lançadas no Auto de Infração - AI DEBCAD nº 51.076.611- 0, como será detalhado no decorrer deste voto.

Os requisitos necessários para o reconhecimento da isenção estão contidos no art. 29 da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009

(...)

Note-se que, não resta dúvidas quanto ao disposto no caput do art. 29 da Lei 12.101/09: a entidade beneficente certificada fará jus à isenção desde que atenda cumulativamente os requisitos elencados nos seus 8 (oito) incisos.

Nos termos do Relatório Fiscal, da análise da documentação apresentada pela empresa e em pesquisa efetuada ao sítio da Caixa Econômica Federal e à base de dados da Receita Federal do Brasil, a fiscalização constatou que a mesma descumpriu os requisitos abaixo descritos, previstos nos incisos III e VII do art. 29 da Lei 12.101/09, motivo pelo qual não faz jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, pois a entidade: 1) não apresentou o Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; 2) não apresentou Certidão Negativa de Débito-CND ou Certidão Positiva de Débitos com Efeito de Negativa - CPD -EN e, 3) descumpriu obrigação acessória prevista na legislação previdenciária.

Um dos requisitos para a manutenção da isenção concedida à entidade é a inexistência de débitos em relação às contribuições sociais, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. A entidade deverá manter a regularidade fiscal em relação a todos os tributos administrados pela Receita Federal do Brasil durante o período de gozo da isenção e comprová-la, por determinação legal, perante a Fazenda Nacional mediante apresentação de certidão negativa de débitos ou positiva com efeitos negativos, relativa aos tributos administrados pela Secretária da Receita Federal do Brasil e também do certificado de regularidade do Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço – FGTS, conforme dispõe o inciso III do art. 29 da lei nº 12.101/09, retro transcrito. (Grifado)

(...)

Portanto, ratificamos os termos do Relatório Fiscal, o contribuinte não apresentou Certificado de Regularidade do FGTS do período lançado - de 01/2011 a 12/2011 - limitando-se apenas a afirmar ter certeza de estar em dia com os pagamentos do FGTS. Entretanto, a regularidade deve ser comprovada e não presumida, e para tal deve cumprir a exigência prevista no inciso III do art. 29 da lei 12.101/09, ou seja, apresentar à fiscalização o Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.

(...)

Na defesa apresentada a impugnante alega que o objetivo da lei é verificar o pagamento do FGTS para que a entidade faça jus ao gozo do benefício, e que o CRF não é o único mecanismo suficiente a verificar os recolhimentos do FGTS. E diz anexar aos autos, comprovantes de recolhimento do período sob fiscalização, bem como os CRF anteriores e posteriores aos comprovantes apresentados, e que segundo ela mostram que a empresa não se encontrava em débito com o FGTS.

No entanto, não procede tal alegação, a impugnante juntamente com a defesa não traz aos autos nenhum documento ou fato novo hábil suficiente a comprovar a sua regularidade perante o FGTS, ela anexa CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS RELATIVOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS emitida em 01/07/2010 - válida até 28/12/2010 e emitida em 21/05/2012 - válida até 17/11/2012; Extrato de Contribuições de Empresas e Equiparados de 03/2010 a 01/2011, de 01/2011 a 12/2011 e de 07/2011 a 05/2012; Relatório de Arrecadações de 01/01/2010 a 31/12/2012 de vários tributos e os seus Comprovantes de Arrecadação, e GFIP da competência 11/2011, documentos estes que não comprovam que ela tenha efetuado todos os recolhimentos e não estivesse em débito com o FGTS no período lançado.

(...)

Na impugnação apresentada, em relação à ausência de CND, afirma a impugnante que deve se aplicar o mesmo raciocínio por ela exposto no item anterior, estando a entidade em dia com seus recolhimentos tributários fará jus ao gozo do benefício constitucional. Tendo ela alcançado o objetivo da norma, como se depreende dos documentos anexos, bem como por informações internas que o próprio fiscal tem acesso, não há que se falar em aplicação do disposto no Art. 29, III, da Lei n. 12.101/09.

Ocorre que, os documentos por ela juntados ( CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS RELATIVOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS emitida em 01/07/2010 - válida até 28/12/2010 e emitida em 21/05/2012 - válida até 17/11/2012; Extrato de Contribuições de Empresas e Equiparados de 03/2010 a 01/2011, de 01/2011 a 12/2011 e de 07/2011 a 05/2012; Relatório de Arrecadações de 01/01/2010 a 31/12/2012 de vários tributos e os seus Comprovantes de Arrecadação) já foram devidamente apreciados pela fiscalização, bem como por este órgão julgador, e não são hábeis suficientes para comprovar a regularidade fiscal em relação a todos os tributos administrados pela Receita Federal do Brasil do período fiscalizado.

(...)

A fiscalização constatou ainda que a entidade não atendeu também o disposto no inciso VII do art. 29 da lei nº 12.101/09, pois descumpriu a obrigação acessória acessórias prevista na legislação previdenciária, ao apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) da competência 11/2011 com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme consta do Relatório Fiscal, da análise das informações registradas na Base de Dados da Receita Federal do Brasil a fiscalização constatou que na competência 11/2011 não foi informada a remuneração dos segurados empregados. Nesta competência foram informados apenas 9 (nove) segurados empregados, representando uma diferença (a menor) injustificada de 64

trabalhadores em relação à competência anterior, haja visto não ter havido movimentação (desligamentos) compatível na GFIP 10/2011.

Ademais, cabe ressaltar ainda que, entre as competências 07/2011 e 12/2011, foram identificados através da auditoria da escrituração contábil da entidade pagamentos de honorários e serviços prestados por terceiros (pessoas físicas - não médicos), objeto de lançamento nos Autos de Infração retro citados, no entanto, não consta nenhuma informação desses segurados contribuintes individuais nas GFIPs apresentadas pela empresa, ou seja, o contribuinte ao apresentar as GFIPs com informações incorretas/omissas descumpriu novamente a obrigação acessória retro citada. Como se verifica na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 12/11/2014, fls. 165, o contribuinte confirma tal fato ao afirmar "**1. Não foram registrados em GFIP os contribuintes individuais, devido a falta de documentação necessária para o envio na data correta e depois por não terem sido feitas as devidas inclusões dos mesmos.**" (Grifado)

Portanto, ratificando o acima exposto, a entidade beneficente certificada 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 os requisitos elencados nos 8 (oito) incisos do art. 29 da Lei 12.101/09, portanto, apenas o descumprimento da referida obrigação acessória - omissão de fatos geradores em GFIP (contribuintes individuais), confirmado pela entidade, por si só seria suficiente para que a fiscalização lavrasse os Autos de Infração integrantes deste processo administrativo, suspendendo automaticamente o gozo da referida isenção.

(...)

Do acima transcrito, verifica-se que não há razão para a reforma da decisão recorrida, visto que não consta nos autos documentos que comprovem as alegações de que os requisitos para a manutenção do direito de isenção em relação às contribuições sociais estivessem atendidos.

### 3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Redator

Parabenizo a Ilustre Conselheira Relatora pelo voto e apresento motivos pelos quais divergi quanto à decisão de mérito por ela adotada.

Cabe inicialmente repisar que, conforme bem destacado no voto do acórdão *a quo*, não houve impugnação e, portanto, não foi instaurado litígio, sobre as matérias autuadas nos Debcad referentes às contribuições previdenciárias dos segurados, quais sejam: (2) AI DEBCAD nº 51.076.605-6; (5) AI DEBCAD nº 51.076.608-0 e; (7) AI DEBCAD nº 51.076.610-2.

Assim, a lide aqui julgada se restringe às contribuições lançadas nos Debcad: (1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8; (3) AI DEBCAD nº 51.076.606-4; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9 e; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0. Diferentemente dos DEBCAD estranhos à lide, os DEBCAD aqui analisados têm sua manutenção, ou não, dependente da análise do direito da contribuinte à isenção/imunidade por ela defendida em seu Recurso Voluntário.

Reafirmo neste voto divergente entendimento que expressei quando da relatoria do acórdão 2302-003.802, e que já foi reproduzido em sucessivos acórdãos posteriores desta turma ordinária.

As entidades beneficentes de assistência social, desde que atendam os requisitos da legislação, fazem jus à isenção das contribuições para a seguridade social, previstas no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, a isenção tinha de ser requerida à Receita Federal do Brasil, não sendo automática, e para que fosse cancelada a isenção já concedida, havia procedimento próprio, com emissão de Ato Cancelatório de Isenção.

O referido artigo teve sua redação original alterada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, que incluiu os §§3º, 4º e 5º, e pela Medida Provisória nº 2.187-13/2001, que incluiu o §6.

A Lei nº12.101, de 27 de novembro de 2009, revogou integralmente o texto alterado do art. 55 da Lei nº8.212/1991 e, posteriormente, a ADIN nº2.028-5 considerou inconstitucionais as alterações que haviam sido produzidas no artigo pela Lei. nº 9.732/1998 (§§3º, 4º e 5º).

A presente fiscalização se deu sobre o período de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2011, portanto, sob vigência da Lei nº12.101/2009, e houve a lavratura de 08 (oito) AI DEBCAD, citados no relatório deste acórdão e que abaixo reproduzimos para melhor compreensão da divergência expressada neste voto.

(1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8: parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ao diretor da entidade - contribuinte individual, como se fosse ajuda de custo; (2) AI DEBCAD nº 51.076.605-6: parte do segurado contribuinte individual - diretor da entidade, incidentes sobre as remunerações a ele pagas; (3) AI DEBCAD nº 51.076.606-4: parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2: parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos médicos - contribuintes individuais; (5) AI DEBCAD nº 51.076.608-0: parte dos segurados contribuintes individuais - médicos, incidentes sobre as remunerações a eles

pagas; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9: parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais; (7) AI DEBCAD nº 51.076.610-2: correspondente à parte dos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre as remunerações a eles pagas; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0: contribuições destinadas aos terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Conforme já esclarecido, não compõem a presente lide e não estão relacionados à isenção defendida pela empresa, os Debcad referentes às contribuições previdenciárias dos segurados, quais sejam: (2) AI DEBCAD nº 51.076.605-6; (5) AI DEBCAD nº 51.076.608-0 e; (7) AI DEBCAD nº 51.076.610-2.

Assim, analisaremos apenas a isenção da empresa sobre as contribuições lançadas nos Debcad: (1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8; (3) AI DEBCAD nº 51.076.606-4; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9 e; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0.

Compete à RFB, ao verificar o descumprimento dos requisitos necessários ao usufruto da isenção, lavrar o auto de infração das contribuições devidas, se for o caso, fundamentando as razões pelas quais concluiu que a entidade não cumpriria os requisitos no período, lembrando que tal procedimento deve ser efetuado inclusive para o período de vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, quando for o caso.

O Relatório Fiscal (e-fls. 73/85) fundamenta o alegado descumprimento dos requisitos, para gozo da isenção legal, na afronta aos incisos III e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. A afronta implicaria contrariedade ao mandamento do *caput* daquele artigo, o qual condiciona a isenção ao atendimento cumulativo de seus incisos I a VIII.

As condutas que levaram a fiscalização a fazer a subsunção aos artigos III e VII se referem ao descumprimento de deveres instrumentais, como não apresentação de Certificado de Regularidade de FGTS, omissão de informações em GFIP, e não apresentação de CND ou CPD-EN.

Desde a lavratura do auto de infração, em 07 de abril de 2015, o tema da isenção aqui analisada passou por alterações de entendimento jurisprudencial. O Supremo Tribunal Federal (STF) assentou o entendimento de que cabe à Lei Complementar dispor sobre requisitos para gozo de isenção tributária, assim, cabe à RFB aferir os requisitos dispostos no CTN em seu artigo 14. Em relação aos deveres instrumentais, entendeu o STF ser a lei ordinária instrumento hábil para deles dispor.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em exame conjunto com as ADI's 2.028, 2.036, 2.228, e 2.621, decidiu sobre o RE Nº566.622/RS, o qual seguiu sob o rito da repercussão geral, Tema nº32. Foi exarada a seguinte decisão:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração 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 nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 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**", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019. (Grifo meu)

Em sede da ADI 4480 a decisão foi a seguinte:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, acolheu parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para complementar a decisão embargada a fim de fazer constar o art. 29, VI, da Lei nº 12.101/2009 no dispositivo da decisão embargada, cuja redação passa a ser a seguinte: "Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009", tudo nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 18.12.2020 a 5.2.2021.

Do conjunto de alterações legislativas, decisões administrativas e judiciais, cabe analisar se o presente crédito tributário se encontra extinto, no todo ou em parte.

Tendo em vista ter sido assente no Tema nº32 de repercussão geral que *"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"*, resta claro que os incisos III e VII do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 não poderiam definir contrapartidas a serem observadas para aquisição, manutenção, ou perda da imunidade prevista constitucionalmente. Contudo, cabe verificar se os requisitos materiais expressos nos incisos III e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 já não estavam contemplados à época pelo Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 14.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

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

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

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

No voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator) na ADI 4480, foi expresso o seguinte entendimento quanto aos incisos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, em relação a estarem ou não contemplados no art. 14 do CTN.

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.

Não há que se falar em inconstitucionalidade, sob o aspecto formal, dos incisos III e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, para o período fiscalizado.

Assim, o que decorre de todas as alterações legislativas e decisões judiciais e administrativas acima expostas, é que o dispositivo legal que restou hábil a ser aplicado ao caso em tela foi o inciso III, do artigo 14 do CTN, cujo texto resgatamos abaixo:

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

(...)

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

Em entendimento possível, o descumprimento da obrigação acessória previsto no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, se amoldaria, segundo o entendimento do Ministro no trecho acima, como consequência dedutiva do mandamento do inciso III do art. 14 do CTN. Desta forma, ficaria caracterizado o descumprimento de requisito previsto em lei complementar para que o contribuinte mantivesse sua condição de imunidade no ano-calendário de 2009, validando a premissa da fiscalização nas presentes autuações.

Contudo, esse não é o melhor entendimento, no sentido de que o Ministro já teria assente a interpretação de que a ocorrência dos incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, mesmo ocorrendo de forma isolada, implicariam necessariamente na aplicação do inciso III do artigo 14 do CTN, como consequência dedutiva.

Os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009 descrevem uma pluralidade de situações, por certo a do inciso VII se amolda à conduta da recorrente, porém, não há uma correspondência direta, deste inciso isolado, com a situação prevista no inciso III do artigo 14 do CTN.

Dentre os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29, há incisos que, isoladamente, se amoldam ao III do artigo 14 do CTN. É o caso dos incisos IV e VIII.

Já em relação aos incisos III e VII, não se vislumbra essa relação direta e automática. Seja ocorrendo isoladamente, seja ocorrendo em conjunto, é necessária uma análise mais detalhada do caso concreto.

No caso em tela, tivemos a ocorrência do inciso VII: descumprimento de obrigação acessória estabelecida na legislação tributária. Analisemos qual foi a obrigação acessória descumprida: O contribuinte apresentou GFIP com erros e omissões.

O Tema 32 do STF assentou a seguinte tese:

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.

A conduta do contribuinte foi no sentido de descumprir um dever instrumental, com aspecto meramente procedimental. Para estes casos, o próprio STF decidiu que podem ser estabelecidos por lei ordinária. Em voto da Ministra Rosa Weber (Relatora) podemos também extrair o seguinte trecho:

(...)Acompanharam, de fato, o relator do RE no provimento do apelo, quanto à solução do caso concreto, sem, no entanto, deixar de reconhecer a existência de um espaço de conformação disponível à legislação ordinária (pertinente aos aspectos meramente procedimentais).

Entender que o voto do Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4480, autorizaria o enquadramento direto, da presente ocorrência do inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, no inciso III do art. 14 do CTN, seria extrair um entendimento que iria de encontro ao entendimento geral firmado no Tema 32 do STF.

Assim, o entendimento plausível, é de que a presente infração não implica o inciso III do artigo 14 do CTN, não sendo hábil a afastar a imunidade da recorrente.

Por outra via argumentativa, e que nos leva à mesma conclusão, temos o fato de como tais condutas são tratadas atualmente pela legislação.

A infração cometida não foi albergada, explicitamente, em legislação complementar existente à época, ou mesmo superveniente. Pelo contrário, a conduta descrita segue até o presente momento regulada por lei ordinária, conforme entendimento do STF. Isso reforça o entendimento de seu caráter procedimental, instrumental, acessório.

Nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso em seu voto, a lei ordinária pode normatizar *“requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente”*, não podendo avançar em *“interferência com o espectro objetivo das imunidades”*.

Ou seja, a mesma conduta ora em análise, se realizada atualmente, não seria suficiente para levar à perda da imunidade da entidade.

Neste ponto, assiste razão à recorrente. A conduta praticada não é hábil a afastar a imunidade da entidade, devendo ser cancelados os DEBCAD: (1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8; (3) AI

DEBCAD nº 51.076.606-4; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9 e; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar provimento para que sejam cancelados os DEBCAD: (1) AI DEBCAD nº 51.076.604-8; (3) AI DEBCAD nº 51.076.606-4; (4) AI DEBCAD nº 51.076.607-2; (6) AI DEBCAD nº 51.076.609-9 e; (8) AI DEBCAD nº 51.076.611-0.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**