



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10073.720679/2012-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.168 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrente COLÉGIO SANTA ÂNGELA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

COFINS. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. § 7º DO ART. 195 CONSTITUIÇÃO DE 1988. REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR. ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A isenção constitucionalmente qualificada das contribuições sociais para instituições de educação e assistência social está condicionada ao cumprimento das disposições do art. 14 do Código Tributário Nacional, ainda que ausente certificado ou ato declaratório do direito correspondente, em conformidade com o posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622, com repercussão geral reconhecida, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2028, nº 2036, nº 2228 e nº 2621.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

PIS. PAGAMENTO COM BASE NA FOLHA DE SALÁRIOS. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR. ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O recolhimento da contribuição para o PIS incidente sobre a folha de salários para instituições de educação e assistência social está condicionada ao cumprimento das disposições do art. 14 do Código Tributário Nacional, ainda que ausente certificado ou ato declaratório do direito correspondente, em conformidade com o posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622, com repercussão geral reconhecida, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2028, nº 2036, nº 2228 e nº 2621.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de lançamento para exigência de crédito tributário, é da fiscalização o ônus de provar o descumprimento dos requisitos para fruição de imunidade, não sendo suficiente a tal desiderato a mera afirmação de inobservância das condições, desacompanhada de qualquer elemento de prova ou investigação aprofundada que demonstre a situação, com integral inversão desse encargo ao sujeito passivo e diferimento de seu exercício para o procedimento contencioso

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata-se de **autos de infração**, situados às *fls.* 374 a 357 (PIS) e *fls.* 358 a 368 (Cofins), lavrados em 12/06/2012 com o objetivo de formalizar a cobrança de/em razão da falta de recolhimento de Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, referentes ao período de apuração compreendido entre 31/01/2008 e 23/01/2009, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 113.301,39 (PIS) e R\$ 658.303,72 (Cofins).

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 336 s 343, narra a autoridade fiscal que: **(i)** a contribuinte é associação civil de caráter educacional, cultural e assistencial que, quando anteriormente submetida à auditoria previdenciária, teve seu direito à isenção das contribuições previdenciárias negado por faltarlhe o ATO DECLARATÓRIO DE RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO; **(ii)** instaurado o procedimento

fiscal que culminou no auto de infração em debate, constatou-se que a autuada teve negado reconhecimento de isenção, solicitado em 15/04/1997 à antiga Secretaria da Receita Previdenciária (atual Receita Federal do Brasil), por não possuir o CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS, referente ao período de 01/01/1995 a 10/05/1999; o que, ademais, serviu como fundamento do Acórdão nº 206-01.755, de 03/02/2009, da 6ª Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes; **(iii)** a contribuinte apresentou novo pedido de reconhecimento de isenção em 28/04/1998, ainda sem possuir o CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS, que somente obteria por meio da edição da Resolução nº 106, em 10/05/1999 (válido até 10/05/2002), sendo que, após esta data, não protocolou nenhum pedido de reconhecimento do direito à isenção; **(iv)** por faltar-lhe o CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS enquanto se comportava como se isenta fosse quanto aos recolhimentos previdenciários, a contribuinte constitui-se em débito junto à Previdência Social, situação que representa mais um óbice ao seu reconhecimento de isenção, conforme o § 6º do art. 55 da Lei nº 8.212/91; **(v)** de fato, com a edição da Lei nº 12.101/2009, a partir de 30/11/2009 os atos declaratório e cancelatório de isenção deixaram de ser emitidos, mas, considerando que a contribuinte não possuía o ATO DECLARATÓRIO DE RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO referente ao ano de 2008, período de apuração em debate, deveria ter recolhido normalmente as contribuições sociais, sendo que, caso posteriormente viesse a ter aquele direito reconhecido, "(...) *teria assegurada a restituição do valor não devido, desde a data do protocolo do pedido de reconhecimento até o último dia antes da publicação da lei nº 12.101/2009*", como previsto no art. 44 do Decreto nº 7.237/2010 e no art. 233 da IN RFB nº 971/2009; **(vi)** verificou o não cumprimento, por parte da contribuinte, dos requisitos de isenção em vigência nas datas dos fatos geradores, compreendidos no período de janeiro a dezembro de 2008, vigentes as disposições do art. 55 da lei 8.212/91.

3. A contribuinte, intimada em 20/06/2012, em conformidade com documento situado à fl. 369, apresentou, em 19/07/2012, a **impugnação**, situada às fls. 372 a 382, na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** apresentou pedidos administrativos de reconhecimento de isenção do ano de 1998 até o ano de 2008 e que em nenhum destes pedidos houve expedição de ato declaratório de isenção por morosidade e ausência de análise do órgão julgador; **(ii)** por outro lado, também nunca lhe foi expedido ato cancelatório da isenção; **(iii)** a Lei nº 12.101/09 deve ser aplicada retroativamente, nos termos do art. 106 do CTN, e que isto lhe asseguraria a dispensa do pedido de isenção, e, uma vez que preencheria os requisitos legais, não sendo necessário o Ato Declaratório; **(iv)** cumpriu todos os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da lei nº 8.212/91, condicionantes do gozo da isenção das contribuições e que não encontra-se em débito com a União, sendo portadora de certidão negativa de débitos; **(v)** padece de nulidade do auto de infração lavrado, por constar do lançamento como faturamento para dezembro de 2008, o valor de R\$ 1.774.574,19, sendo que o valor correto do faturamento da contribuinte em dezembro de 2008 seria de R\$ 316.184,88. E que sua apuração e recolhimento do PIS do período foi feita de forma correta, tendo como base de cálculo sua folha de pagamento, não havendo diferença a lançar.

4. Em 23/09/2013, a 4ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-44.958**, situado às fls. 431 a 442, de relatoria da Auditora-Fiscal Leda Ignez Cherubini Fogaça, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Ano-calendário: 2008

*COFINS. ISENÇÃO. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E
ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONDIÇÃO.
DESCUMPRIMENTO.*

A isenção das contribuições sociais para instituições de educação e assistência social está condicionada ao cumprimento das disposições do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, dentre elas, possuir ato declaratório do direito à isenção emitido mediante requerimento administrativo. Não dispondo a entidade do ato declaratório de isenção, tem-se por válido o lançamento fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

*PIS. PAGAMENTO COM BASE NA FOLHA DE
SALÁRIOS. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E
ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONDIÇÃO.
DESCUMPRIMENTO.*

As instituições de educação e assistência social sujeitam-se à contribuição para o PIS incidente sobre a folha de salários, na forma do art.13 da MP nº 2.158-35, de 2001, condicionada ao atendimento das disposições do art. 55 da Lei nº 8.212 de 1991. Descumprida qualquer condição, estarão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS sobre o faturamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RETROATIVIDADE DA LEI.

A lei que rege a tributação e sobre a qual deve se basear o lançamento de ofício é aquele vigente à época da ocorrência dos fatos geradores do tributo, não se considerando a Lei nº 12.101/2009 interpretativa e nem a ela se aplicando o disposto no art. 106 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte foi intimada via postal em 16/12/2013, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 448 e, em 08/01/2014, interpôs **recurso voluntário**, situado às fls. 449 a 458, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. Alega a recorrente se tratar de associação civil de caráter educacional, cultural e assistencial e detentora dos requisitos para ser considerada isenta da incidência da Cofins e contribuinte do PIS sobre a folha de salários, mesmo sem possuir o ato declaratório de reconhecimento de isenção referente a 2008, uma vez que a Lei nº 12.101/2009, que deixou de prever a emissão do ato declaratório como condição para a fruição da isenção, teria aplicação retroativa.

8. Extraí-se do §7º do art. 195 da Constituição de 1988 norma isentiva constitucionalmente qualificada de contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de "assistência social" que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Constituição de 1988 - Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências previstas em lei.*

9. Segundo preceptivo normativo dos arts. 13 e 17 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as instituições de educação e de assistência social referidas no art. 12 da Lei nº 9.532/97 são isentas da Cofins e contribuintes do PIS sobre a folha de pagamento:

Medida Provisória nº 2.158-35/2001 - Art. 13. *A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: (...) III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.*

(...) Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

10. A norma em referência condicionou, como se percebe, a tributação específica ao cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/1991:

Lei nº 8.212/1991 - Art. 55. *Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a criança, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

11. Criou-se, portanto, nos termos do § 1º, a obrigação de formalizar o pedido de reconhecimento da isenção ao INSS e, posteriormente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante requerimento regulamentado pelo de Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.¹

¹ Decreto nº 3.048/1999 (RPS) - Art. 208. A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário próprio, juntando os seguintes documentos: I - decretos declaratórios de entidade de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II - Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III - estatuto da entidade com a respectiva certidão de registro em cartório ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas; IV - ata de eleição ou nomeação da diretoria em exercício, registrada em cartório ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas; V - comprovante de entrega da declaração de imunidade do imposto de renda de pessoa jurídica, fornecido pelo setor competente do Ministério da Fazenda; VI - relação nominal de todas as suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil, identificados pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica ou matrícula no Cadastro Específico do Instituto Nacional do Seguro Social; e VII - resumo de informações de assistência social, em formulário próprio. § 1º O Instituto Nacional do Seguro Social decidirá sobre o pedido no prazo de trinta dias contados da data do protocolo. § 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo.

12. Entendeu a autoridade fiscal que a contribuinte, por não possuir o ATO DECLARATÓRIO DE RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO referente ao período fiscalizado, não teria direito à isenção da Cofins ou a recolher o PIS sobre a folha de pagamento, posicionamento este endossado pela decisão recorrida conforme trecho a seguir transcrito:

"(...) ainda que tivesse atendido a todos os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não estaria isenta, posto que faltava-lhe cumprir um dos requisitos objetivos, qual seja: possuir o ato declaratório de reconhecimento da isenção produto do requerimento previsto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91" - (seleção e grifos nossos).

13. Observa-se, às fls. 404 a 421, que a contribuinte realizou pedido de reconhecimento de isenção, protocolado em 28/04/1998, e, embora não concedido, constam sucessivos pedidos anuais de manutenção de isenção, até 30/04/2009, ainda que sem qualquer ato declaratório de reconhecimento de isenção emitido para o período. Forte nos requisitos estatuídos pela Lei nº 8.212/1991, a decisão *a quo* assevera que *"(...) não consta dos autos comprovação de que a contribuinte atendesse às disposições dos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, conforme alega"*:

"Pelo contrário, às fls 401/402, em Certidão do Ministério de Desenvolvimento Social datada de 1/06/2010, informa-se que de 11/05/2002 a 26/01/2009 a contribuinte não possuía renovação do CEBAS, que foi deferida apenas em 2009, com efeitos retroativos para o período.

O fato de não possuir o CEBAS em 2008, também lhe impediria de ter usufruído da isenção naquele ano" - (seleção e grifos nossos).

14. Com a edição da Lei nº 12.101/2009, foi revogado o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, deixando o ordenamento pátrio de exigir ato declaratório para fins de fruição da tributação específica das entidades beneficentes de assistência social.

Lei nº 12.101/2009 - Art. 29. *A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº ao período fiscalizado, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

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

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

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...) Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

15. Com base em tal alteração no quadro normativo, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, segundo a qual, a partir de 30/11/2009, deixariam de ser emitidos ato declaratório e ato cancelatório de isenção. Para os pedidos pendentes, anteriores a esta data, uma vez verificado o direito à isenção, "*(...) certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido*", o que levou o julgador de primeiro piso a entender que, para o período anterior à vigência da Lei nº 12.101/2009, persistia a necessidade do requerimento. A contribuinte, por outro lado, entende que a edição da norma afasta a obrigatoriedade *ex ante*, ou seja, de forma a emanar efeitos retroativos, com base no art. 106 do Código Tributário Nacional:

Código Tributário Nacional - Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento*

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

16. Para a decisão *a quo*, por outro lado, a legislação a ser observada é aquela vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, mesmo que posteriormente revogada, nos termos do art. 144 do diploma:

Código Tributário Nacional - Art. 144. *O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiro.*

17. Entendo, por outro lado, que a discussão deve se voltar à posição jurisprudencial a respeito da matéria, uma vez que, independentemente da discussão a respeito da retroatividade benigna da Lei nº 12.101/2009, há pronunciamento dos tribunais judiciais superiores a respeito da matéria em decisão que, por evidente, emana os efeitos *ex tunc* que lhe são próprios.

18. A exigência de "**exigências previstas em lei**" do preceptivo magno foi ricamente discutida tendo como ponto de partida o a alínea 'c' do inciso VI do art. 150:

Constituição Federal de 1988 - Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...) VI - instituir **impostos** sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei**;*

19. Naquela oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, no AgReg no AResp nº 187.172-DF, que, caso comprovado o atendimento aos requisitos ventilados em **lei ordinária**, improcedente a exigência de certificado próprio e válido para a fruição do beneplácito.

20. Contudo, ao se voltar **especificamente** ao § 7º do art. 195,² o Supremo Tribunal Federal analisou a própria possibilidade de o legislador ordinário estabelecer

² Constituição de 1988 - Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento; (...) § 7º São isentas de

requisitos adicionais àqueles do art. 14 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito, o que conduziu ao reconhecimento da **repercussão geral** do Recurso Extraordinário nº 566.622, matéria, ademais, tratada em **controle concentrado** nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2028, nº 2036, nº 2228 e nº 2621:

Código Tributário Nacional - 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;

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.

21. Em 23/02/2017, as ações foram julgadas pelo órgão Plenário, tendo sido formado entendimento no sentido da **inconstitucionalidade de lei ordinária** estender os requisitos definidos em norma de estatuto complementar em lei complementar, em decorrência do disposto no inciso III do art. 146 da Constituição de 1988,³ assentando, assim, o seguinte resultado de julgamento quanto ao mérito:

"(...) por unanimidade e nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998".

22. Recorta-se, por oportuno, trecho do voto vogal proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso nas ações diretas de inconstitucionalidade, cuja decisão tem, como consabido, efeitos de caráter transubjetivo:

contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

³ Constituição de 1988 - Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...).

"Qual era a minha visão dessa questão? O art. 195, § 7º, permite que as exigências a serem satisfeitas pelas entidades beneficentes sejam fixadas por lei ordinária. Acho que essa é a leitura correta e a leitura que corresponde aos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Já o artigo 146, II, exige que se se interferir com o gozo das imunidades é indispensável que haja uma lei complementar. Então, basicamente, a posição do Supremo era: requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente, lei ordinária é possível; interferência com o espectro objetivo das imunidades, exige-se lei complementar.

Se eu bem entendi, a linha mestra do voto do Ministro Marco Aurélio foi no sentido de que, por lei ordinária e a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, na verdade, se impôs uma limitação material ao gozo da imunidade.

Em sendo assim, eu não teria nenhuma hesitação em acompanhar o voto de Sua Excelência, porque acho que não interfere com as premissas teóricas que têm pautado a compreensão deste Tribunal, sendo que, mais notadamente, a lei ou o tratamento mais recente dado à matéria por lei ordinária é ainda mais abrangente e mais restritivo (...). Estou, então, no recurso extraordinário, acompanhando o Ministro Marco Aurélio, e nas ações diretas de inconstitucionalidade, nas ações objetivas, acompanhando o Presidente, o Ministro Joaquim Barbosa" - (seleção e grifos nossos).

23. Assim, o do §7º do art. 195, ao estatuir isenção constitucional, de efeito imunizante, condicionou-a ao atendimento das "*exigências estabelecidas em lei*", devendo-se entender lei como "*lei complementar*", uma vez que seus efeitos repercutem sobre a própria possibilidade da fruição da imunidade.

24. No Recurso Extraordinário nº 566.622 fora fixada, desta feita, a seguinte tese, para fim de repercussão geral: "*Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar*". Em outras palavras, são única e exclusivamente os seguintes os requisitos exigíveis, no ordenamento pátrio, para que se reconheça a isenção das contribuições para a seguridade social dirigida às entidades beneficentes de assistência social: **(i)** não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; **(ii)** aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; **(iii)** manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, em conformidade com o quanto preceituado pelo art. 14 do Código Tributário Nacional.

25. O que se observa no caso presente é que o único óbice colocado pela autoridade fiscal para o reconhecimento da contribuinte como entidade assistencial foi o fato de a recorrente não possuir, em 2008, o ATO DECLARATÓRIO DE RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO, requisito este que, como se demonstrou, deixou de ser exigido a partir da edição da Lei nº 12.101/2009.

26. Caso aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça decidido, conforme decisão acima referenciada do AgReg no AResp nº 187.172-DF, tampouco se exige o ato se cumpridos os requisitos instituídos em lei. No entanto, tal se faz desnecessário diante da notícia superveniente da decisão, em repercussão geral, do Recurso Extraordinário nº 566.622, voltada especificamente para os requisitos exigidos pelo §7º do art. 195 da Constituição de 1988, circunscritos à determinação do Código Tributário Nacional.

27. A autoridade fiscal não demonstra o descumprimento de qualquer dos requisitos subjacentes à certificação previstos no art. 14 da norma codificada, necessidade já apontada, ademais, por este colegiado no Acórdão CARF nº 3401-003.841, proferido em sessão de 29/06/2017, vencido o relator, Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, e designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Robson José Bayerl:⁴ na verdade, pelo contrário, trata-se de questão incontroversa que nunca foi expedido ato cancelatório da isenção à autuada, devendo, por todos estes motivos, ser provido o recurso sob exame.

28. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

⁴ Acórdão CARF nº 3401-003.841 - Assunto: Processo Administrativo Fiscal - Período de apuração: 22/07/2005 a 07/05/2008 - Ementa: LANÇAMENTO. INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de lançamento para exigência de crédito tributário, é da fiscalização o ônus de provar o descumprimento dos requisitos para fruição de imunidade, não sendo suficiente a tal desiderato a mera afirmação de inobservância das condições, desacompanhada de qualquer elemento de prova ou investigação aprofundada que demonstre a situação, com integral inversão desse encargo ao sujeito passivo e diferimento de seu exercício para o procedimento contencioso. Recurso de Ofício Negado

Processo nº 10073.720679/2012-07
Acórdão n.º **3401-005.168**

S3-C4T1
Fl. 501
