



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.721821/2012-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.566 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente COLÉGIO SANTA ANGELA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Faz jus à isenção das contribuições previdenciárias (quota patronal) a entidade que preencher os requisitos exigidos pela legislação vigente de acordo com o período de ocorrência do fato gerador, sujeitando-se às regras previstas na Lei nº 12.101/2009 quanto às regras procedimentais de fiscalização.

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/91.

O requisito estabelecido pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Rafael Mazzer de Oliveira Ramos (relator), Luís Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, adoto o relatório do Acórdão nº 14-45.135, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP (fls. 375-382):

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, incluindo os seguintes debrs:

DEBCAD Nº 51.026.876-5: destinado ao lançamento da contribuição devida pela empresa à Previdência Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período de 01 a 12/2009.

DEBCAD Nº 51.026.877-3: destinado ao lançamento da contribuição devida pela empresa aos terceiros FNDE, INCRA, SEBRAE e SESC, incidente sobre a mesma base de cálculo.

Consta nos autos ter a empresa apresentado a GFIP relativa ao período fiscalizado informando o código FPAS 639, específico para entidades em gozo regular de isenção das contribuições previdenciárias – cota patronal.

Não obstante, ficou constatado que a empresa não possui para o período, ato declaratório concedendo a isenção respectiva, nos moldes exigidos pela Lei nº 8.212/91, no período em que a mesma se encontrava em vigência.

Relata, a autoridade fiscal, a existência de dois requerimentos para reconhecimento da isenção, protocolados em 15/04/1997 e 28/04/1998, enquanto o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi concedido à empresa somente em 10 de maio de 1999, com validade de 11/05/1999 a 10/05/2002. Consta, ainda, que após a concessão do referido certificado, não houve, por parte do contribuinte, a apresentação de novo requerimento.

Ao analisar os requisitos necessários ao gozo da isenção, o auditor fiscal autuante constatou inconsistências no que tange à concessão de bolsas de estudo aos alunos, concluindo que o contribuinte não promoveu, nos anos de 2008 e 2009, a assistência social beneficente e educacional a pessoas carentes, nos moldes exigidos pela legislação.

Além disso, efetuou, a entidade, repasses financeiros mensais para a Associação da Companhia Santa Úrsula nos anos de 2008 e 2009. Intimada para esclarecer os fatos e apresentar documentos que justificassem os repasses realizados, a entidade limitou-se a afirmar que o Colégio Santa Ângela é afiliado da associação da Companhia Santa Úrsula, entidade de âmbito nacional. E que os repasses são destinados à manutenção de outros projetos da Associação. Conclui a autoridade fiscal ter a entidade em questão cometido desvio de finalidade, deixando de aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, além de conceder benefício e distribuir parte de seu patrimônio em favor de sua instituidora.

IMPUGNAÇÃO.

Por não concordar com os termos da autuação o sujeito passivo, por seu procurador constituído, apresenta impugnação ao débito alegando, primeiramente, a tempestividade no oferecimento da referida impugnação.

Alega, em seguida, tratar-se de pessoa jurídica de direito privado constituída em uma associação de fins não econômicos, de caráter filantrópico, educacional e assistencial. Alega ser reconhecida como de utilidade pública federal, estadual e municipal, sendo portador de certificado de entidade beneficente, não recebendo, seus diretores, qualquer tipo de remuneração e não usufruindo vantagens de qualquer tipo.

Em relação ao certificado emitido pelo CNAS, afirma que a Resolução nº 106, de 10/05/1999 concedeu a renovação do certificado de entidade de fins filantrópicos à impugnante, sendo silente quanto ao período de início de sua validade. Que a interpretação dada pela Receita Federal, de que o mesmo seria válido a partir de 11/05/1999 é prematura e equivocada, já que o Supremo Tribunal Federal reconheceu ter o mesmo caráter declaratório, e não constitutivo, produzindo efeitos *ex tunc*.

Alega, assim, a validade do procedimento adotado pela entidade.

Afirma ter apresentado pedido de isenção junto à Receita Federal, processo administrativo nº 35324.000375/98-98, o qual se estendeu por mais de uma década, sendo concluído recentemente. Que desde então, a impugnante apresentava os relatórios necessários à manutenção da isenção.

Que o prazo de 30 dias para análise do pedido não foi cumprido pela administração, argumentando, ainda, que os efeitos da isenção devem retroagir à data do pedido.

Alega que com a superveniência da Lei nº 12.101/09 deixou de ser exigido o pedido de isenção ou o ato declaratório, com aplicação retroativa, conforme decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes nos autos do processo acima mencionado, ao concluir o processamento de pedido de isenção do contribuinte.

Insurge-se contra a desconsideração da autuada como entidade de fins filantrópicos. Afirma tratar-se de entidade reconhecida como de utilidade pública federal, estadual e municipal, tendo expedido em seu favor o certificado de entidade filantrópica pelo CNAS.

Reafirma que, para efeitos de cálculo da filantropia, não foram consideradas as bolsas oferecidas aos filhos de professores.

Aduz que a avaliação de uma pessoa carente para efeitos de concessão de bolsa de estudo fica sob responsabilidade da assistente social, entendendo que não se pode interferir nessa avaliação. Que somente com a Lei nº 12.101/2009 foi estabelecida uma regra para tanto, o que na época não existia.

Afirma, ainda, que o instituto lucrativo mencionado pela Receita Federal, isto é, que as rendas auferidas sejam distribuídas a título de lucro, não foi provado nos autos.

Entende pela necessidade de produção de prova pericial para que se conclua que as bolsas oferecidas pela impugnante atingiram o percentual exigido (20%), o que requer, apresentando quesitos e indicando assistente técnico.

No que tange aos repasses efetuados à associação da Companhia Santa Úrsula, informa que os mesmos se deram pelo fato da impugnante ser filiada a esta instituição.

Que esses valores decerto são utilizados por essa associação para prover outros projetos, não configurando distribuição de lucros ou situação não autorizada pela legislação.

Caso não seja acatado o entendimento acima, requer seja afastada a cobrança das contribuições ao INCRA e ao salário educação sobre as parcelas de natureza indenizatória, alegando que as mesmas só podem incidir sobre as verbas de natureza remuneratória recebidas pelo trabalhador. Da mesma forma, as demais contribuições cobradas, requerendo a readequação da cobrança das contribuições de terceiros.

Aduz a existência de equívoco na apuração da base de cálculo relativa às competências 02, 03, 05 e 12/2009, comparando com o resumo de fechamento constante na GFIP desses períodos, entendendo que o fato gera a nulidade do auto de infração.

Requer, finalmente, a procedência dos argumentos apresentados.

Em julgamento pela DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Faz jus à isenção das contribuições previdenciárias (quota patronal) a entidade que preencher os requisitos exigidos pela legislação vigente de acordo com o período de ocorrência do fato gerador, sujeitando-se às regras previstas na Lei nº 12.101/2009 quanto às regras procedimentais de fiscalização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 14/10/2013 (AR de fl. 389), a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 390-402), no qual protestou pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário (fls. 390-402) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Do Mérito

Antes de adentrar aos fundamentos legais, como tenho de praxe feito nos acórdãos de minha relatoria, aqui, peço vênica para destacar fundamentos do r. acórdão guerreado:

A Lei nº 12.101/2009 alterou a forma de reconhecimento da isenção, deixando de exigir das empresas o requerimento formal à Receita Federal do Brasil e conseqüentemente, o ato declaratório. Portanto, a partir de sua vigência basta que a empresa preencha os requisitos previstos na legislação que rege a matéria para que passe a usufruir da isenção respectiva, cabendo, contudo, ao órgão competente a análise acerca do cumprimento regular dos mesmos.

Por se tratar de norma de natureza procedimental, entendeu-se que a mesma possui aplicação retroativa, motivo pelo qual deixou de ser apreciado o recurso interposto pela então requerente.

E também por esse motivo, não se revela razoável a análise e apreciação, nesse momento, dos motivos que levaram ao indeferimento do requerimento formalizado pelo contribuinte no ano de 1998, assim como os prazos de que dispunha a autoridade competente para análise e apreciação daquele, ou qualquer outro argumento atinente ao processo em questão, uma vez que a análise do cumprimento dos requisitos, nesse momento, deve ser realizada no curso da ação fiscal.

Observando, assim, as determinações legais e normativas, os autos foram então encaminhados à unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos, fato que culminou com a lavratura do presente auto de infração.

Observou, a autoridade autuante, que a empresa deixou de cumprir os requisitos exigidos pela legislação vigente em todo o período abrangido pelo presente auto de infração, considerando em cada competência a legislação então vigente, relacionada no relatório fiscal.

Em relação ao ano de 2009, encontrava-se vigente a seguinte legislação:

- De 01/01/2009 a 11/02/2009 - artigo 28 da Medida Provisória nº 446/2008.
- De 12/02/2009 a 29/11/2009 - Artigo 55 da Lei nº 8.212/91;
- A partir de 30/11/2009 - artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

Também, destaco os fundamentos legais que embasaram o lançamento, conforme Relatório fiscal (fls. 21-43):

8. Preliminarmente, cabe salientar que a análise do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção deve observar a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o caput do art. 144, da Lei Nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Por essa razão, o período sob fiscalização (01/2008 a 12/2009) encontra-se regido, no tocante às normas materiais, pelas legislações vigentes em cada período, a saber:

- a) Fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2008 até 09/11/2008: os requisitos previstos no artigo 55, da Lei nº 8.212/1991;
- b) Fatos geradores ocorridos no período de 10/11/2008 a 11/02/2009: os requisitos previstos no art. 28, da Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 (rejeitada);
- c) Fatos geradores ocorridos no período de 12/02/2009 até 29/11/2009: os requisitos previstos no artigo 55, da Lei nº 8.212/1991, cuja vigência foi restabelecida a partir da rejeição da MP nº 446/2008 pelo Congresso Nacional, em Ato do Presidente da Câmara dos Deputados, publicado no DOU de 12/02/2009;
- d) Fatos geradores ocorridos a partir de 30/11/2009 - os requisitos previstos no artigo 29, da Lei nº 12.101, de 27/11/2009.

[...]

1) 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 Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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 Conselho Nacional da Seguridade Social 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.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

(...)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

2) Medida Provisória nº 446/2008:

Art. 28. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º-;

II - 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;

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

IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;

V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;

VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;

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

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

IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas,

bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;

XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

3) 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 22 da Lei nº 8.212, 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.

(grifos originais)

Feitas as considerações legais, ao analisar o recurso voluntário, tem-se que o Contribuinte não atacou este mérito, limitando-se a adequar as razões da impugnação (fls. 268-283) à fase recursal, razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com aquelas perfilhadas por este relator, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa e/ou novos documentos perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

No presente caso, me filio ao entendimento da DRJ de origem, que assim dispõe:

Voto

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade. Assim, dela conheço.

Procedendo à análise dos elementos constantes nos autos, observa-se a improcedência dos argumentos apresentados pela impugnante, pelos motivos que passo a expor.

ISENÇÃO

A análise acerca da procedência dos valores ora lançados demanda, em um primeiro momento, a apreciação acerca da efetiva isenção da entidade em relação às contribuições devidas à Previdência Social.

Entre os argumentos apresentados pela impugnante encontra-se a alegação do preenchimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção, da desnecessidade de ato declaratório ante a superveniência da Lei nº 12.101/2009 e da regularidade na concessão das bolsas de estudos a pessoas carentes.

Não obstante, os fatos constatados pelo auditor no curso da ação fiscal e constantes no relatório fiscal demonstram que a empresa não preenchia efetivamente os requisitos exigidos pela legislação que rege a isenção das contribuições previdenciárias.

Consta nos autos ter a empresa apresentado dois requerimentos distintos para reconhecimento da isenção, em 15/04/1997 e 28/04/1998, consubstanciado nos processos nº 10073.001301/2007-35 e 35324.000375/98-98. O primeiro foi indeferido em primeira e segunda instâncias administrativas, encontrando-se a decisão do Segundo Conselho de Contribuintes anexado às fls. 232/239 dos autos.

Quanto ao segundo processo, apresentado no ano de 1998, foi indeferido por decisão da então denominada Delegacia da Receita Previdenciária em Duque de Caxias. O recurso apresentado em relação a esse indeferimento foi considerado prejudicado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em razão da superveniência da Lei nº 12.101/2009. Consta no acórdão em referência:

Após a vigência da Lei nº 12.101/2009 não há mais a emissão de ato declaratório ou cancelatório de isenção. A partir de então, cabe à RFB verificar o cumprimento dos requisitos à isenção na vigência dos fatos geradores, ou seja, no período de vigência do art., 55 da Lei nº 8.212/1991 os requisitos por este estabelecidos e após a revogação do citado artigo, verificar se a entidade mantém o cumprimento dos requisitos trazidos pela Lei nº 12.101/2009.

Na verificação de descumprimento dos requisitos, a RFB deve efetuar o lançamento da contribuição patronal a partir do descumprimento, observando-se o prazo decadencial disposto no Código Tributário Nacional, haja vista a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, diante do que dispõe a legislação superveniente, entendo que não cabe mais a análise do recurso proposto pela entidade, uma vez que tal recurso tinha por objeto o reconhecimento da isenção em período já abrangido pela decadência quinquenal o que o torna inócuo (sic) diante dos procedimentos estabelecidos pela nova legislação.

A Lei nº 12.101/2009 alterou a forma de reconhecimento da isenção, deixando de exigir das empresas o requerimento formal à Receita Federal do Brasil e consequentemente, o ato declaratório. Portanto, a partir de sua vigência basta que a empresa preencha os requisitos previstos na legislação que rege a matéria para que passe a usufruir da isenção respectiva, cabendo, contudo, ao órgão competente a análise acerca do cumprimento regular dos mesmos.

Por se tratar de norma de natureza procedimental, entendeu-se que a mesma possui aplicação retroativa, motivo pelo qual deixou de ser apreciado o recurso interposto pela então requerente.

E também por esse motivo, não se revela razoável a análise e apreciação, nesse momento, dos motivos que levaram ao indeferimento do requerimento formalizado pelo contribuinte no ano de 1998, assim como os prazos de que dispunha a autoridade

competente para análise e apreciação daquele, ou qualquer outro argumento atinente ao processo em questão, uma vez que a análise do cumprimento dos requisitos, nesse momento, deve ser realizada no curso da ação fiscal.

Observando, assim, as determinações legais e normativas, os autos foram então encaminhados à unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos, fato que culminou com a lavratura do presente auto de infração.

Observou, a autoridade autuante, que a empresa deixou de cumprir os requisitos exigidos pela legislação vigente em todo o período abrangido pelo presente auto de infração, considerando em cada competência a legislação então vigente, relacionada no relatório fiscal.

Em relação ao ano de 2009, encontrava-se vigente a seguinte legislação:

- De 01/01/2009 a 11/02/2009 - artigo 28 da Medida Provisória nº 446/2008.
- De 12/02/2009 a 29/11/2009 - Artigo 55 da Lei nº 8.212/91;
- A partir de 30/11/2009 - artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

Apesar da autoridade fiscal se referir à ausência de ato declaratório reconhecendo o direito à isenção em questão, requisito este previsto no §1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, não se considera esse um motivo razoável para fundamentar o lançamento em pauta, já que, como visto, não se trata de exigência válida nos termos do acórdão proferido pelo órgão de julgamento em segundo grau administrativo.

Contudo, restou devidamente demonstrado que a entidade em questão, além de não cumprir o percentual mínimo de filantropia exigido pela legislação, também efetuou repasses de maneira indevida, contrariando a legislação que rege a matéria.

Em relação ao percentual mínimo de filantropia, demonstra a autoridade fiscal ter realizado minuciosa análise nos documentos fiscais e contábeis da autuada para constatar que:

- 1) a grande maioria dos descontos concedidos abaixo de 50% referem-se a descontos comerciais, seja porque o responsável possui um ou mais alunos já ali matriculados, seja porque são professores de outras escolas em que a entidade mantém convênio, ou por outros motivos que não a situação econômico-financeira do aluno;
- 2) diversos alunos beneficiados com bolsas tinham pais/responsáveis com renda familiar superior a 10 salários mínimos da época;
- 3) apesar da autuada negar o fato, constatou-se que houve a inclusão dos filhos de funcionários e professores no cálculo da filantropia, fato que não constitui atividade beneficente a pessoas carentes;
- 4) Ao excluir os descontos comerciais e aqueles concedidos aos seus empregados, o contribuinte não atinge a aplicação mínima de 20% de sua receita bruta em gratuidade.

Os fatos relatados encontram-se devidamente amparados pela documentação anexa aos autos e a impugnante, apesar de insurgir-se contra os mesmos, não apresentou qualquer elemento que pudesse fazer prova em contrário.

Nesse sentido, a autuada limita-se a afirmar que a avaliação do status de pessoa carente era atribuída à assistente social e equivoca-se ao manifestar o entendimento que de tal avaliação, por ser realizada por profissional, não poderia ser questionada. Tal entendimento acarretaria na impossibilidade permanente de verificação do cumprimento dos requisitos legais, impossibilitando a fiscalização por parte dos órgãos competentes para tanto.

Requer, a impugnante, a realização de prova pericial para comprovação da prestação de serviços mínima de 20% a pessoas carentes, indicando os quesitos e assistente técnico. Contudo, a análise pretendida pela impugnante já foi realizada pela autoridade fiscal no

curso da ação fiscal. Nova análise dos mesmos documentos se revela procedimento inócuo e desprovido de razoabilidade, não sendo apresentado pelo contribuinte novos elementos que demandem nova análise dos fatos já constatados pela autoridade autuante, devendo, portanto, ser indeferido o requerimento para realização de prova pericial.

Ainda a justificar a presente autuação, foi constatado pela autoridade fiscal que a empresa, nos anos de 2008 e 2009, efetuou repasses financeiros mensais para a Associação da Companhia Santa Úrsula, registrados na conta contábil '3301010002 – contribuição CAS Provincial'.

Intimada para esclarecer referidos repasses, informou, a autuada, tratar-se de entidade afiliada à Associação da Companhia Santa Úrsula e que os repasses se destinam à manutenção de outros projetos da associação.

Conclui a autoridade fiscal que *ao efetuar repasses financeiros para a Associação da Companhia Santa Úrsula, sem qualquer instrumento jurídico que assegurasse a correta aplicação dos recursos, o Colégio Santa Ângela comete desvio de finalidade, deixando de aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, além de conceder benefício e distribuir parte de seu patrimônio em favor de sua instituidora.*

Em relação a este fato, a impugnante não apresenta qualquer argumento apto a demonstrar que os fatos descritos pela autoridade fiscal não procedem. Ao contrário, a impugnante reafirma a existência dos repasses argumentando tratar-se de entidade filiada à referida associação. Entre os argumentos apresentados, afirma a entidade que ***decerto*** *esses valores também são utilizados pela Associação da Companhia Santa Úrsula para prover outros projetos da associação.* Demonstra, com essa frase, total desconhecimento e ausência de controle sobre a aplicação dos recursos repassados, deixando, dessa forma, de demonstrar a aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Além disso, prevê a legislação a vedação, para o gozo da isenção, da distribuição de resultados, dividendos ou bonificações, além de vedar a remuneração, por meios diretos ou indiretos, de seus instituidores, dispositivos não observados pela impugnante ao efetuar os repasses em questão.

Assim, sob mais esse aspecto, procede a presente autuação.

CONTRIBUIÇÃO AOS TERCEIROS

Questiona, a impugnante, a incidência das contribuições ao INCRA e ao FNDE sobre as parcelas de natureza indenizatória.

Contudo, os valores ora lançados possuem como base de cálculo os valores declarados pela entidade em GFIP, não sendo identificada a inclusão de parcelas com natureza indenizatória.

EQUÍVOCOS APONTADOS PELA IMPUGNANTE NA BASE DE CÁLCULO

Aduz, a impugnante, a existência de equívoco na base de cálculo relativa às competências 02, 03, 05 e 12/2009, apresentando os documentos de fls. 368/371 para comprovar o alegado.

Apesar de se tratar efetivamente da GFIP, os documentos apresentados pelo contribuinte apresentam valores relativos ao FGTS, não guardando relação com os valores devidos à Previdência Social. Os documentos em que se fundamentou a fiscalização e nos quais constam a base de cálculo objeto de lançamento encontram-se anexados às fls. 45/70 dos autos, não se visualizando os equívocos apontados.

DIANTE DO EXPOSTO, voto pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

(destaques originais)

Assim, voto no mesmo sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Face ao exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos

Voto Vencedor

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora designada.

A Constituição Federal (CF) traz, em seu bojo, as imunidades tributárias como forma de limitação constitucional ao poder de tributar, tendo como vetor axiológico os princípios fundamentais (art. 5º), o pacto federativo (art. 60, § 4º, I) e o fomento da solidariedade.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão protegidas contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte.

Nos termos do art. 195, § 7º, da CF¹, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição para a seguridade social.

Em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira imunidade.

LUCIANO AMARO (2020, p. 173) explica que “Por se tratar de norma constitucional que afasta a possibilidade de tal tributação, delimitando a competência tributária, o uso da palavras ‘isentas’ é impróprio. Não se trata de benefício fiscal, mas de verdadeira imunidade, conforme já reconheceu o STF na ADI 2.028”.²

¹ 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 estabelecidas em lei.

² No mesmo sentido:

Ao comentar a disposição do § 7º do art. 195, RICARDO ALEXANDRE (2019, p. 210) enfatiza que “apesar de o dispositivo prever que os requisitos para que as entidades mencionadas gozem do benefício serão estipulados em lei,

Há mais de vinte anos esse é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). **A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.** A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**

(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

Não obstante, trata-se de dispositivo de eficácia limitada, que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

A controvérsia cinge-se em saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pela entidade beneficente para fazer jus à imunidade, uma vez que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal³ dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621⁴** e do **Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida.**

O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre

o caso é de imunidade (e não de isenção), pois é a própria Constituição Federal de 1988 (e não a lei) que prevê a impossibilidade de cobrança do tributo”.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁴ O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas as ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo artigo 55 da Lei 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei 12.101/09, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

Em 02/03/2017, ao julgar as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º; arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998; arts. 2º, IV; 3º, VI, § 1º e § 4º; 4º, parágrafo único, do Decreto 2.536/1998; arts. 1º, IV; 2º, IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN⁵.

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o 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.

A lei complementar em questão é o **art. 14 do Código Tributário Nacional**⁶.

⁵ Nesses termos consignou o Relator Ministro Marco Aurélio:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, consequentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

⁶ 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.

Em março de 2020, ao julgar a **ADI 4480**, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e inconstitucionalidade material do art. 32, §1º, da Lei nº 12.101/09, **afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.**

Nesse julgamento consignou que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, nos termos já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 612⁷.

E no acórdão publicado em **05/03/2021**, acolheu os aclaratórios opostos nesta ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 29, IV, da Lei nº 12.101/2009.

O requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91⁸, por sua vez declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social**, conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Conforme Certidão emitida pelo Conselho Nacional de Assistência Social, em 21/08/2009 (fl. 211), a recorrente possuía Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CNAS válido para o período de 11/05/2008 a 10/05/2011.

Confira-se:

§ 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.

⁷ Esses são os termos do Enunciado 612 da Súmula do STJ:

O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

⁸ 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:

(...)

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Esplanada dos Ministerios, Bloco F, Anexo Ala A, 1º Andar
70059-900 - Brasília - Distrito Federal
Fones: (0**61) 3433-2422 e 3433-2431 FAX: (0**61) 3433-2440

CERTIDÃO

Atendendo a requerimento do(a) interessado(a), inclusive para fins de comprovação junto à instituição bancária, de acordo com o que preceitua a Instrução Normativa n.º 531, de 30 de março de 2005, da Secretaria da Receita Federal, **CERTIFICAMOS**, com fundamento no inciso IV do art. 18 da Lei n.º 8.742, de 07 de dezembro de 1993, que a entidade **COLÉGIO SANTA ÂNGELA**, com sede em **RESENDE - RJ**, inscrita no CNPJ sob o nº **31.458.714/0001-71**, protocolizou, pedidos de **RENOVAÇÃO DO CERTIFICADO** de Entidade Beneficente de Assistência Social no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, pelos processos **44006.000793/2002-52**, Publicado o Deferimento em grau de reconsideração pela Resolução **011/2009** de **09/02/2009**, publicada no DOU de **10/02/2009** por força do artigo **37 da Medida Provisória 446**, de 7 de novembro de 2008 - período de validade da renovação: **11/05/2002 a 10/05/2005**, e pelo processo **71010.000729/2005-28**, Publicado o Deferimento pela Resolução **003/2009** de **23/01/2009**, publicada no DOU de **26/01/2009** por força do artigo **37 da Medida Provisória 446**, de 7 de novembro de 2008 - período de validade da renovação: **11/05/2005 a 10/05/2008**, e pelo processo **71010.005715/2008-43**, Publicado o Deferimento pela Resolução **007/2009** de **03/02/2009**, publicada no DOU de **04/02/2009** por força do artigo **37 da Medida Provisória 446**, de 7 de novembro de 2008 - período de validade da renovação: **11/05/2008 a 10/05/2011** ressalvada disciplina diversa posterior por norma legal.//

Brasília - CNAS, em 21 de agosto de 2009


Claudia Sábóia
Secretária Executiva do CNAS

Por todo o exposto, o recurso voluntário deve ser provido para reconhecer a imunidade tributária e cancelar o crédito ora discutido.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira