



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.722531/2016-10
ACÓRDÃO	2401-012.340 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO DOS DEFICIENTES FISICOS DO ESTADO DE GOIAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE/ISENÇÃO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A competência da fiscalização para examinar e eventualmente suspender a imunidade e/ou isenção de entidade beneficente de assistência social decorre do disposto nos §§ 1º e 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “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.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

O presente caso refere-se ao lançamento de créditos previdenciários em desfavor da Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás (ADFEGO), decorrente de ação fiscal que resultou na lavratura de Autos de Infração.

Segundo a auditoria, os débitos foram constituídos com base na cessão onerosa e habitual de mão de obra realizada pela entidade, o que, segundo a fiscalização, violaria os requisitos para a manutenção da isenção prevista no Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), conforme disposto no art. 29 da Lei 12.101/2009.

Os principais pontos do Relatório Fiscal são:

1. **Base de Apuração:** As contribuições foram apuradas a partir das informações fornecidas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), cruzadas com os códigos de atividades declarados.

2. **Fundamento Legal:** A fiscalização argumentou que a cessão de mão de obra em caráter oneroso não se enquadra nas atividades previstas para entidades beneficentes com isenção.
3. **Crédito Tributário:** Foram lançados débitos relativos às contribuições patronais e sociais destinadas a terceiros.

A entidade apresentou defesa alegando:

1. **Natureza Constitucional do Benefício:** O benefício é imunidade constitucional, e não isenção simples, conforme o §7º do art. 195 da Constituição Federal.
2. **Finalidade Social:** A cessão de mão de obra está diretamente vinculada à promoção da inserção da pessoa com deficiência no mercado de trabalho, em consonância com o art. 203 da Constituição Federal.
3. **Legalidade das Atividades:** A atividade questionada está prevista no estatuto da entidade e não viola os requisitos para o CEBAS, sendo amparada por legislações e pareceres favoráveis.
4. **Precedentes Favoráveis:** Apresentou decisões administrativas e judiciais que reconhecem a legitimidade das atividades econômicas desenvolvidas por entidades beneficentes para custear seus objetivos sociais.
5. **Requerimentos da Entidade:**
 - **Cancelamento dos Débitos:** A entidade requer o reconhecimento da legalidade de suas atividades e a exclusão dos créditos tributários lançados.
 - **Subsidiariamente:** Caso não seja acolhida a impugnação, solicita a segregação dos valores relacionados a atividades não questionadas, como os empregados diretamente vinculados à sede administrativa.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 240 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO - DESNECESSIDADE DA EMISSÃO DE ATO CANCELATÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos legais exigidos para o gozo da imunidade/isenção, prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal/88, deve ser considerado suspenso o benefício e lavrado auto de infração para exigência das contribuições devidas no período.

A partir da vigência da Lei 12.101/2009, não é necessário que o Fisco formalize o Ato Cancelatório da isenção para proceder o lançamento fiscal da contribuição patronal, devendo apenas relatar, no mesmo processo de constituição do auto de infração, os fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção, na forma do art. 32 da Lei 12.101/2009.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ATIVIDADE PREPONDERANTE. IMUNIDADE. ALEGAÇÃO GENÉRICA.

É incompatível com a finalidade social do contribuinte a prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, como atividade preponderante de suposta assistência social, dada sua natureza comercial, sujeitando-se, em consequência, ao regramento tributário das empresas em geral.

A entidade beneficente que realiza cessão de mão-de-obra onerosa e habitual de trabalhadores que são o público alvo de sua atividade assistencial descumpre requisito material necessário para a manutenção da isenção.

Ao sujeito passivo cabe demonstrar e comprovar pontualmente as suas alegações. Mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de reverter ou alterar o lançamento. A Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A impugnação apresentada pelo sujeito passivo em 04/05/2016 foi considerada tempestiva, por ter sido protocolada dentro do prazo legal de 30 dias após a ciência do auto de infração, cumprindo os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

No julgamento, foi reafirmado que a análise de inconstitucionalidade de leis é competência exclusiva do Poder Judiciário, sendo vedado aos órgãos administrativos afastarem a

aplicação de normas sob tal fundamento, conforme o artigo 26-A do referido decreto e o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece a obrigatoriedade e vinculação da atividade administrativa de lançamento.

As decisões judiciais invocadas pela impugnante não produziram efeitos vinculantes para terceiros, sendo aplicáveis exclusivamente às partes envolvidas, em conformidade com o artigo 472 do Código de Processo Civil e as disposições da Lei nº 11.417/2006 sobre súmulas vinculantes. Quanto à alegação de nulidade do auto de infração por suposta invasão de competência pela Receita Federal, foi constatado que a autuação seguiu os preceitos legais previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e nos artigos 32 e 36 da Lei nº 12.101/2009, além de atender aos requisitos formais e materiais exigidos pela legislação.

No mérito, foi analisado que a entidade beneficente de assistência social autuada realizou cessão onerosa e habitual de mão de obra de pessoas com deficiência física, descumprindo os requisitos previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 para manutenção da isenção de contribuições sociais. A cessão onerosa foi considerada incompatível com a finalidade assistencial da entidade, configurando uma atividade típica de prestação de serviços, que desvirtua a finalidade constitucional da imunidade. A análise levou em consideração o Parecer/CJ nº 3.272/2004 e a Solução de Consulta Interna nº 10 - COSIT/2015, que fundamentaram a impossibilidade de entidades assistenciais realizarem cessão de mão de obra fora de critérios excepcionais.

Além disso, a impugnante não apresentou provas concretas para desqualificar as bases de cálculo dos autos de infração, limitando-se a alegações genéricas. Diante disso, os autos de infração foram considerados válidos, e a impugnação foi julgada improcedente, mantendo-se o crédito previdenciário lançado.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 303 e ss), alegando, em suma, o que segue:

Incompetência da Administração Fazendária

1. A recorrente possui certificação CEBAS emitida pelo Ministério do Desenvolvimento Social, que tem competência exclusiva para analisar os requisitos para imunidade tributária.
2. A certificação possui caráter declaratório, conferindo direitos automaticamente ao ser reconhecida.
3. A Administração Fazendária invadiu competência do Ministério ao desconsiderar a certificação e pautar-se em análise extrínseca dos requisitos.
4. Requer a nulidade do ato administrativo por incompetência, conforme o art. 2º, parágrafo único, "a", da Lei 4717/65.

Decadência

5. O direito de constituição de crédito tributário decai em 5 anos, conforme o art. 173, I, do CTN.
6. Para fatos geradores de 2012 e 2013, o prazo de constituição expirou em 2018 e 2019, respectivamente.
7. Não houve notificação ou ato preparatório para constituição do crédito no período adequado, configurando decadência e extinção da obrigação tributária.

Imunidade Tributária

8. A recorrente cumpre os requisitos do art. 150, III, “c” da Constituição Federal e do art. 14 do CTN:
9. Não distribui rendas ou patrimônio.
10. Aplica recursos exclusivamente em território nacional em suas finalidades institucionais.
11. Mantém escrituração regular auditada por profissionais habilitados.
12. Toda a receita é aplicada em atividades que promovem a inclusão e dignidade da pessoa com deficiência, evidenciado em relatórios sociais e contábeis.

Assistência Social

13. A cessão de mão de obra é parte das atividades institucionais da recorrente, promovendo a reabilitação e inclusão de pessoas com deficiência.
14. A cessão não descaracteriza o caráter assistencial da entidade, sendo legal e prevista no estatuto social.
15. A atividade atende aos objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e promoção da dignidade humana.

Atividade Econômica para Sustentação

16. A recorrente desenvolve atividades econômicas (como cessão de mão de obra) para custear seus fins sociais, o que é permitido por lei, desde que os recursos sejam aplicados nas finalidades institucionais.
17. A atividade geradora de renda está vinculada à promoção da assistência social, cumprindo o art. 203 da Constituição e o art. 18, §2º, da Lei 12.101/09.

Descaracterização da Alegação da Receita

18. A Receita Federal agiu de forma subjetiva e sem embasamento legal ao desconsiderar os requisitos preenchidos pela recorrente.

19. A cessão de mão de obra, quando integrada aos fins institucionais, não impede a imunidade.

Imposição de Requisitos por Lei Complementar

20. Qualquer restrição à certificação e ao gozo da imunidade deve ser prevista em Lei Complementar, não por normas infralegais ou interpretação subjetiva.

Legalidade das Ações

21. As ações da recorrente são legítimas, conformes à legislação tributária e ao estatuto social.
22. Todas as obrigações legais, como auditorias e prestação de contas, são rigorosamente cumpridas.

Pedidos

23. Reconhecimento da incompetência da Administração Fazendária para avaliar os requisitos de imunidade.
24. Reconhecimento da decadência do direito de constituir crédito tributário.
25. Confirmação do preenchimento dos requisitos para imunidade, incluindo a validade da cessão de mão de obra no exercício das atividades institucionais.
26. Intimação para sustentação oral no julgamento.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de “incompetência” da RFB para a análise do preenchimento dos requisitos para a certificação da entidade como imune.

Preliminarmente, o sujeito passivo alega que possui certificação CEBAS emitida pelo Ministério do Desenvolvimento Social, órgão competente para analisar os requisitos para a imunidade tributária.

Segundo o recorrente, a Administração Fazendária, ao desconsiderar a certificação e questionar os requisitos, teria invadido a competência do Ministério, limitando-se a análise extrínseca, o que configura ato nulo conforme o artigo 2º, parágrafo único, "a", da Lei 4717/65.

Por isso, requereu a nulidade do ato administrativo.

Pois bem. Entendo que a alegação de incompetência da fiscalização para desconsiderar a condição de entidade beneficente de assistência social é manifestamente improcedente, uma vez que os §§ 1º e 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996, são categóricos ao conferir-lhe tal atribuição. Confira-se:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

(...)

§3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

3. Prejudicial de Mérito - Decadência.

O recorrente também suscita a decadência do crédito tributário.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art.

543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de **contribuições previdenciárias patronais relativas à diferença de SAT e EMPRESA**, bem como **contribuições destinadas a terceiros (SEST, SENAT e FNDE – salário-educação)**, relativo ao período de apuração 01/01/2012 a 31/12/2013, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia 06/04/2016 (e-fl. 34 e 237).

No caso dos autos, em não há que se falar em decadência do crédito tributário, nem mesmo parcial, eis que, mesmo considerando a existência de pagamento antecipado, apto a atrair a incidência do §4º, do art. 150, do CTN, a ciência do lançamento ocorreu no dia 06/04/2016 (e-fl. 34 e 237), sendo que o período de apuração em epígrafe diz respeito a 01/01/2012 a 31/12/2013. Isso porque, mesmo considerando a competência mais distante, qual seja, 01/2012, o *dies a quo* seria 01/02/2012 e o *dies ad quem*, 31/01/2017.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

4. Mérito.

Em relação ao mérito, o caso se centraliza na interpretação da legislação sobre os limites da cessão de mão de obra por entidades beneficentes e seus impactos na manutenção da isenção tributária.

Pois bem. Antes de adentrar ao exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

4.1. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

Prosseguindo na análise dos pontos relevantes para a solução da controvérsia posta, cabe destacar parte do crédito encartado no Auto de Infração DEBCAD nº 51.071.668-7 diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE**).

A esse respeito, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de contribuição para a

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

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), **não abarcando as contribuições destinadas a terceiros**.

Cumpra observar, inclusive, a existência de precedente no STF *no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade inculpada no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência¹. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha -

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei n 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao caso dos autos, em relação a parte do Auto de Infração DEBCAD nº 51.071.668-7, posto que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário**

Educação e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

4.2. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Avançando na análise dos pontos relevantes para a solução da controvérsia posta, cabe destacar que a outra parte do crédito encartado no **Auto de Infração DEBCAD nº 51.071.667-9** diz respeito às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas.

Em relação a essa parte do lançamento em epígrafe, encartada no **Auto de Infração DEBCAD nº 51.071.667-9**, cumpre consignar que a discussão sobre a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é de extrema relevância.

Dessa forma, a fim de solucionar a controvérsia posta, passo a discorrer sobre a legislação aplicável ao período de apuração em epígrafe, qual seja, 01/01/2012 a 31/12/2013, em consonância com as alegações do sujeito passivo, levando em consideração as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), concernentes à matéria dos autos.

Ao que se passa a analisar.

Inicialmente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Relª. Minª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência

social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação superveniente.

Não há, portanto, direito adquirido a regime jurídico-tributário, ainda que a entidade tenha sido reconhecida como de caráter filantrópico na forma do Decreto-Lei nº 1.572/1977, de modo que nada impede que a legislação superveniente estabeleça novos requisitos para o gozo da imunidade fiscal e obtenção do Certificado de Entidade beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Tem-se, portanto, que as entidades beneficentes de assistência social não são imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo à imunidade tributária, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da imunidade.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Dessa forma, as entidades que tinham direito adquirido à isenção das contribuições previdenciárias, nos ditames do Decreto-Lei nº 1.572, 1 de setembro de 1977, devem observar as disposições da legislação de regência, para continuarem a usufruir do reconhecimento da imunidade tributária.

Para além do exposto, no tocante aos requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, cumpre pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no ano-calendário de 2020, concluiu o julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621** e do **Recurso Extraordinário nº 566.622**, com reconhecida repercussão geral, tendo fixado a Tese nº 32, no sentido de 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”.

No ano-calendário de 2021, por sua vez, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Dessa forma, com o intuito de facilitar a resolução do caso concreto, cumpre elucidar as premissas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nesses julgados, acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Pois bem. No **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, a Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, insurgiu-se contra a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal, em razão de o dispositivo ordinário ter estabelecido as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social, em nítida ofensa ao campo reservado a Lei Complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, colocou um ponto final no debate, assentando o entendimento, segundo o qual, aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Plenário do STF em 18/12/2019).

Em outras palavras, ficou consignado que os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

De acordo com a Suprema Corte, a lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. A propósito, consta no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki, proferido quando do julgamento do Recurso Extraordinário, vencido naquela oportunidade, mas posteriormente ratificado pela Ministra Rosa Weber que o utilizou como base em seu voto no julgamento dos aclaratórios, a afirmação no sentido de que a regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF, limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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, fixando, ao final, a tese no sentido de 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” (Tema 32 da Repercussão Geral). Percebe-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal manteve incólume o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, tendo em vista se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades (Plenário do STF em 02/03/2017). Em outras palavras, o STF decidiu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, que estabelece a

obrigatoriedade de Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), eis que, tratando-se de norma meramente procedimental, pode ser objeto de lei ordinária.

No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Tais dispositivos “isentaram” das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos atendimentos ao Sistema Único de Saúde. Alternativamente, concediam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de “isenção parcial” das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes.

É necessário compreender que o efeito da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito das ADIs 2028 e 2036, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1997, na parte em que alterou a redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991 (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), foi a restauração da redação original do art. 55, da Lei nº 8.212/91. Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93 (Plenário do STF em 02/03/2017).

Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

No ano-calendário de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Naquela oportunidade, concluído o julgamento dos segundos embargos de declaração opostos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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 a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

O entendimento foi no sentido de que as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratariam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Em relação ao art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, o entendimento foi no sentido de que o dispositivo afrontaria o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determinava a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no dispositivo constitucional. Foram mantidos, incólumes os artigos 1º; 13, incisos I e II, todos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, sob o fundamento de que apenas

tratam sobre a certificação das entidades beneficentes. Em relação ao § 2º, do art. 13, da Lei 12.101/09, foi reconhecida a perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não teria sido impugnada na ação, nem na inicial e nem no seu aditamento. Também foi afastada a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do art. 18 da Lei 12.101/09; bem como do seu § 3º, sob o fundamento de que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30 da Lei 12.101/09, o entendimento foi no sentido de que somente poderiam ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Como consequência, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 29, VI, da Lei 12.101/2009, por estabelecer prazo de obrigação acessória tributária (dez anos), em discordância com o disposto no CTN. Por outro lado, foi reconhecida a constitucionalidade formal do art. 29, incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII. O entendimento foi no sentido de que os incisos I e V do artigo 29 se amoldariam 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, ajustar-se-ia 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”*), ter-se-iam os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Também foi afastada a inconstitucionalidade do art. 30, da Lei 12.101/2009, sob o fundamento de que seria uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente representa um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Foi reconhecida, ainda, a constitucionalidade do *caput*, do artigo 32, da Lei 12.101/2009, sob o argumento de que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), importante afirmação sobre a natureza declaratória da imunidade tributária destinada às entidades beneficentes da assistência social, o qual foi feito citando o Professor Paulo de Barros Carvalho², quando este afirma que *“a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”*. Ademais, a natureza declaratória do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula nº 612, de modo que os efeitos retroagem à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a

² CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

fruição da imunidade. Nessa toada, consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), ancorado em entendimento exarado pela Procuradoria-Geral da República, que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos, de modo que, o estabelecimento de termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de matéria submetida à reserva de lei complementar. Assim, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101/2009.

Consolidando o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS** e das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480**, é possível destacar as seguintes conclusões a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior:

(i) Trata-se de verdadeira imunidade, autêntica limitação ao poder de tributar, e não “isenção”, sendo que o equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, de relatoria do Ministro Moreira Alves.

(ii) A reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF está limitada à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

(iii) No julgamento do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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. A exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi declarada constitucional, por se limitar a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. O Supremo Tribunal Federal (STF), portanto, não declarou a inconstitucionalidade da exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), mas dos requisitos para sua exigência e que, por isso, devem estar previstos, necessariamente, em Lei Complementar, sendo que, quando do julgamento dessas ações, a previsão ficava por conta do art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN), pois era o diploma normativo mais próximo e, atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(iv) No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

(v) No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

(vi) No julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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 a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

4.3. Análise do caso concreto.

No caso dos autos, o presente lançamento foi consolidado em 06/04/2016, tendo o contribuinte tomado ciência em **06/04/2016** (e-fls. 34 e 237), na vigência da Lei nº 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais. Os fatos geradores (01/01/2012 a 31/12/2013) também ocorreram quando se encontrava em vigência a Lei nº 12.101/2009, devendo, portanto, serem observados os requisitos estipulados por esta legislação para a fruição da benesse fiscal.

A propósito, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91: a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, exigia o procedimento prévio de cancelamento da “isenção”, precedido da emissão de Informação Fiscal, conforme o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário o procedimento prévio para a emissão do “Ato Cancelatório de Isenção”, devendo a fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, efetuar o lançamento dos créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, conforme legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador, em obediência ao art. 144, do CTN.

Atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Vislumbro, portanto, que a fiscalização observou corretamente as disposições legais aplicáveis à hipótese dos autos, eis que o **lançamento** foi realizado na vigência da Lei nº 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais.

Em relação ao preenchimento dos requisitos previstos na Lei n.º 12.101/2009, de observância obrigatória para a fruição da benesse fiscal, a auditoria fiscal entendeu que o sujeito passivo, sendo entidade beneficente de assistência social, descumpriu requisito material necessário para a manutenção da isenção, estipulados na Lei n.º 12.101/2009, artigo 29, ao realizar cessão de mão-de-obra onerosa e habitual de trabalhadores que são o público alvo da sua atividade assistencial (portadores de deficiência física). Frisou que a instituição informa em GFIP código de Recolhimento 150 – cessão de mão-de-obra, conforme consta do Refisc:

2 - Cumpre esclarecer no entanto que mesmo sendo Entidade Beneficente de Assistência Social e portanto possuidora do CEBAS, a mesma, deve obedecer aos requisitos previstos no art. 29 da lei 12.101/2009. A Nota 52/2014 - RFB/Copes/Coeaf/Dilit, balizada no parecer/CJ nº3272/2004 do Ministério da Previdência Social, estabelece que as entidades portadoras do CEBAS não podem ceder mão de obra em caráter oneroso e habitual. Temos que, no que tange às contribuições sociais, a isenção outorgada pela Constituição Federal, limita-se à aquelas contribuições relativas aos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar as prestações das atividades beneficentes, e não à implementação de objeto de terceiros (item 21 da referida nota). Assim, temos que a cessão onerosa e habitual de mão de obra por entidades isentas caracteriza o descumprimento de requisito material necessário para manutenção do benefício. O contribuinte declara para todo o período proposto para fiscalização, GFIP com código 150 (Cessão de mão de obra), descumprindo portanto requisito para o gozo da isenção.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente.

A começar, pela descrição das atividades relacionadas ao convênio objeto dos autos, é possível entender que a natureza das mesmas é assistencial. Nota-se que a fiscalização não rechaçou a natureza das atividades praticadas pelo Recorrente.

Somando isso ao fato de que o Recorrente ser essencialmente uma entidade beneficente (até porque não está tendo sua isenção cancelada por falta de CEBAS ou Certificado de Utilidade Pública), conclui-se que o Recorrente realizava atividades de cunho assistencial, como preconiza o art. 29, inc. II da Lei nº 12.101/09.

O problema apontado pela fiscalização, contudo, reside no fato de que o Recorrente estaria cedendo mão de obra indevidamente, haja vista que a cessão era predominante dentro das atividades da entidade, sendo realizada, portanto, de forma habitual.

Embora seja possível entender as razões contidas no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004, não se pode afirmar que o Recorrente estaria descumprindo o disposto no art. 29, inc. II da Lei nº 12.101/09, notadamente pelo fato de que a natureza de suas atividades é assistencial, bem como não esteja aplicando sua renda nos devidos fins.

A referida Lei não traz qualquer requisito em relação à forma como devem ser realizadas as atividades de assistência social, se cabível a cessão de mão de obra ou não, ou se deve ser realizada de forma excepcional ou com participação da minoridade dos empregados.

Não se pode afirmar também que as atividades praticadas pelo Recorrente acabam prejudicando as empresas do segmento, haja vista que os regimes jurídicos das empresas e entidades são totalmente distintos. Vale dizer que as entidades beneficentes, ao contrário das sociedades empresárias, devem seguir à risca um conjunto de regras muito mais rigoroso do que as demais sociedades, tendo, conseqüentemente, outros custos para a manutenção desse regime.

Além disso, a entidade beneficente não pode praticar atividades com fins lucrativos, o que acaba reduzindo o seu campo de atuação, fazendo com que ela se mantenha, em síntese, com doações ou com atividades de cunho social ligadas ao Poder Público, como faz o Recorrente.

Neste ponto, peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir, excertos do Acórdão nº 9202-010.112, da lavra da Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, especialmente, por tratar de caso “análogo” ao ora debatido, senão vejamos:

Em acórdão de embargos de declaração, o STF sanando erro material apontado no acórdão da ADI 2.028 ratificou a tese acima, tendo o acórdão de embargos recebido a seguinte ementa:

(...)

Na ocasião a Ministra Rosa Weber, radatora do acórdão de embargos, fez um digressão acerca de todas as ações julgadas em conjunto com a mesma temática, explicitando quais os dispositivos tiveram a constitucionalidade analisada por aquela Corte, vejamos:

(...)

Assim, da análise conjunta dos dispositivos concluiu o Supremo Tribunal Federal que a “lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. Equacionou, ainda, a compreensão de que a lei ordinária pode normatizar “requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente”, desde que isso não se traduza em “interferência com o espectro objetivo das imunidades”, esta sim, matéria reservada à lei complementar”.

É fato que as citadas ações não se manifestaram sobre o mesmo conteúdo do objeto do presente recurso – cessão de mão de obra - e nem declararam a inconstitucionalidade do art. 55, inciso III da Lei nº 8.212/91, a inconstitucionalidade no caso específico foi declarada em relação ao art. 1º da Lei nº 9.732/98, assim sua abrangência não inviabiliza o lançamento ora enfrentado. Entretanto, embora não seja motivo suficiente para o cancelamento da imputação fiscal, fato é que a diretriz fixada pelo Supremo Tribunal Federal deve ser aplicada ao caso concreto e para tanto devemos verificar se há lei complementar limitando

a aplicação do art. 195, §7º da Constituição Federal em razão da realização da cessão de mão de obra por entidade intitulada de assistência social, ou mesmo se tal situação representa conduta que viola aspecto procedimental para o exercício do direito constitucional.

No que tange a necessidade de edição de lei complementar para limitar o direito à imunidade, a jurisprudência deixa claro que a única norma hoje em vigor seria o art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN o qual dispõe:

(...)

No mais não nos parecer decorrer das normas do art. 14 do CTN a vedação quanto a cessão de mão de obra ou mesmo de realização de qualquer atividade remunerada por parte da entidade de assistência social.

Os juristas Ives Granda da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues De Souza, em parecer antigo – mas atual – intitulado “Imunidade de contribuições. Art. 195, §7º da CF. Fundação Privada. Entidade beneficente de assistência social nas áreas da saúde e educação. Atividade de cessão de mão-de-obra e prestação de serviços desenvolvida como meio de gerar recursos para manutenção e incremento dos fins institucionais. Não descaracterização de sua natureza assistencial. Art. 150, §4º da CF e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Inconstitucionalidade formal e material do parecer CJ nº 3.272”, publicado na Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTs (Belo Horizonte, ano 2, jan/jun. 2008), bem nos ensina acerca das características de uma entidade sem fins lucrativos e quais são os seus propósitos de existência:

(...)

De fato não há como equiparar uma pessoa jurídica sem fins lucrativos com uma empresa cujo objetivo é o incremento patrimonial. As entidades de assistência social devem aplicar todo o seu superávit na prestação de serviços que atendam ao propósito para o qual foi criada, e para realização dessa condição não há na legislação qualquer vedação à remuneração, ainda que como contraprestação por serviços ofertados aos particulares.

Também os tribunais, sob outro viés, já enfrentaram essa temática. Por vezes já se manifestaram que as entidades imunes não perdem essa natureza no caso de receitas advindas da exploração do seu patrimônio ou de serviços, ou mesmo quando o bem não é utilizado diretamente pela entidade. É o caso dos “templos de qualquer natureza” quando exploram a atividade estacionamento concorrendo com a iniciativa privada ou mesmo quando obtém receita da locação de espaços, exige-se apenas que o fruto dessa exploração econômica seja integralmente aplicado “na manutenção dos seus objetivos institucionais”, nestas condições é mantida a não cobrança dos impostos.

Vejamos algumas decisões:

Súmula 724 – STF

Enunciado

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

RE 308449 / DF - DISTRITO FEDERAL

Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE

Julgamento: 27/08/2002

EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.

RE 144900 / SP - SÃO PAULO

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Julgamento: 22/04/1997

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.

RE 391707 AgR / MG - MINAS GERAIS

Relator(a): Min. EROS GRAU

Julgamento: 31/05/2005

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. IMUNIDADE. Entidade de ensino e de assistência social sem fins lucrativos. Impostos. Imunidade tributária que abrange o patrimônio e a renda, ainda que advinda de seus bens dados em locação, porque destinada ao cumprimento da finalidade da instituição. Precedente do Tribunal do Pleno. Agravo regimental não provido.

Não estamos entrando no mérito da discussão sobre a adequação dos propósitos da imunidade e a interpretação dada pelos tribunais, o objetivo é esclarecer que o relevante para caracterização da entidade como sem fins lucrativos sempre foi o atendimento dos preceitos do art. 14 do Código Tributário Nacional e o qual exige, entre outros, apenas que os valores recebidos pela entidade sejam integralmente aplicados ao cumprimento da sua finalidade. Até o momento não há no Código

Tributário Nacional ou em outra lei complementar qualquer impedimento para realização da cessão de mão de obra por entidades beneficentes.

Neste sentido inclusive, esta Colenda Turma já analisou a matéria e chegou na mesma conclusão, conforme observa-se do Acórdão nº 2401-010.349, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2011

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ADI 2.028, ADI 2.036, ADI 2.621, ADI 2.228 e RE 566.622/RS.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91 externando o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária. Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE.

Diante da ausência de Lei Complementar vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF.

Ademais, não nos parece decorrer das normas do art. 14 do CTN a vedação quanto a cessão de mão de obra ou mesmo de realização de qualquer atividade remunerada por parte da entidade de assistência social.

Ante o exposto, tendo em vista que não prospera a motivação adotada pela fiscalização, inexistindo nos autos elementos indicativos por parte da fiscalização que demonstrem efetivo descumprimento dos requisitos previstos na legislação de regência, bem como a existência, nos autos, do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, não há como prosperar a acusação fiscal lastreada no **presente Auto de Infração, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (parte patronal).**

Como consequência, no que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos, deve ser afastada a exigência, integralmente, eis que, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 9º e 6º, da Lei nº 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às

contribuições devidas a terceiros, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o presente lançamento tributário deve ser declarado improcedente, sendo desnecessário tecer maiores considerações sobre os demais argumentos ventilados na peça recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, considero relevante que, no caso concreto, a fiscalização não articulou argumentos e nem provas de modo a demonstrar o caráter e a dimensão da cessão de mão de obra, tendo se limitado a laconicamente invocar o Parecer/CJ/MPS nº 3.272, de 2004, e afirmar que “o contribuinte declara para todo o período proposto para fiscalização, GFIP com código 150 (Cessão de mão de obra), descumprindo portanto requisito para o gozo da isenção”. Note-se que o próprio Parecer/CJ/MPS nº 3.272, de 2004, não afirma a total incompatibilidade da cessão de mão de obra para com a caracterização da imunidade. Logo, não tendo a fiscalização imputado fatos e nem articulado provas para gerar convicção de ter havido afronta aos arts. 14, II, do CTN e 29, II, da Lei nº 12.101, de 2009, acompanho o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro