



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10380.723333/2009-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** **2201-011.798 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de julho de 2024  
**Recorrente** COLEGIO N S DAS GRACAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA IMPUGNAÇÃO. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não contesta expressamente na impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF N° 163.**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL N° 566.622/RS. ARTIGO 14 DO CTN.**

Os aspectos 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 artigo 195 § 7º da Constituição Federal, restando obrigatório o cumprimento do disposto no Código Tributário Nacional.

**IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.**

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (artigo 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n° 11.457 de 2007 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no artigo 195, § 7º da Carta Magna e disciplinada no artigo 55 da Lei n° 8.212 de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 174/184) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE) de fls. 161/167, que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – DEBCAD 37.255.299-4, consolidado em 28/12/2009, no montante de R\$ 462.702,42, já incluídos juros e multa de mora, referente contribuição devida a Terceiros (outras entidades e fundos): INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) – (0,2%), SESC (Serviço Social do Comércio) - (1,5%), SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) - (0,3%) e FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (Salário Educação) - (2,5%), relativas a competências de 01/2006 a 12/2007 (fls. 02/21), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 22/25).

## Do Lançamento

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 162/163):

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Principal AI (DEBCAD nº 37.255.299-4) emitido contra o sujeito passivo acima qualificado, doravante chamado de impugnante, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à parte destinadas a outras entidades e fundos, com lastro em fundamentação legal contida no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD.

O auto importou em R\$462.702,42.

Foi confeccionado o seguinte levantamento:

- “NDG – Base de Calculo da Contr Patr”, incidindo devida a terceiros (rubrica 15, alq. 4,5%).

De acordo com o Relatório Fiscal de fls.22/25:

O AI originou-se pela declaração em GFIP do código FPAS 639, destinado a entidades que gozam de isenção previdenciária.

- (...) o Colégio Nossa Senhora das Graças possuía Ato Declaratório de Isenção, deferido em 30/12/1994, no entanto o mesmo foi cancelado em 29/09/2004, não

havendo nenhuma nova concessão deste benefício ao Sujeito Passivo até o presente momento;

- (...) o Sujeito Passivo, para o exercício de 2007, não possui também o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social CNAS, que é pré-requisito necessário, dentre outros, para o requerimento de isenção de contribuições previdenciárias (art. 55 da lei 8.212/91). Quanto ao exercício de 2006, o CEBAS foi concedido em fevereiro de 2009, na forma do art. 37 da Medida Provisória 446/2008, ainda vigente àquela época, conforme cópia da publicação no Diário Oficial.

- (...) a concessão do CEBAS não é fator consumativo do direito a isenção de contribuições previdenciárias, dependendo a sua efetivação de processo administrativo onde o requerente deverá comprovar todos os pré-requisitos estabelecidos no art. 55 da lei 8.212/91 perante a autoridade competente.

(...)

### **Da Impugnação**

A contribuinte foi cientificada pessoalmente do lançamento em 29/12/2009 (fls. 02 e 33) e apresentou impugnação em 28/01/2010 (fls. 108/112), acompanhada de documentos (fls. 113/156), com os seguintes argumentos extraídos do acórdão recorrido (fl. 163):

(...)

#### **Da Impugnação**

Inconformada com a autuação, cientificada em 29.12.2009 (fl. 02), o colégio apresentou impugnação em 28.01.2010, acostada às fls.108/112 (documentos anexos das fls.113/156), alegando em síntese que:

- o Impugnante sempre atendeu aos requisitos estabelecidos na Lei de N° 8.212/1991, sem deixar de mencionar a Lei de N° 12.101/2009, conseqüentemente, goza da imunidade relativa às contribuições sociais

- o Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, conforme o Processo de N° 71010.002722/2003-89 (vide Diário Oficial datado de 04.02.2009 Doc. 4 anexo), com período de validade de 01.01.2004 a 31.12.2006, mais uma vez, renovou o Certificado de Filantropia, logo, a cobrança de valores insertos no AI ora debelado, (...), já bem demonstra o quão pretende ser o Impugnado, conseqüentemente, violado restou o art. 31, da Lei 12.101/2009. Quanto ao exercício 2007, no dia 03.12.2009, o Impugnante diligenciou com o fim de confirmar a Imunidade aqui explanada, tendo em vista o pedido de renovação perscrutado junto ao Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS (Doc. 5 anexo), doravante, para fazer frente ao triênio 2006, 2007 e 2008. Neste passo, os itens 2.5 e 2.6 (sic) do Relatório Fiscal (vide fl.2 na verdade deveriam ter tomado os N°s 2.6 e 2.7), repita-se, que toma por base o exercício 2007, mal fere, inicialmente, a prova aqui acostada, sobretudo, derroga o art. 44, da Lei de N° 12.101/2009, este revogou o art.55, da Lei 8.212/91;

- O cancelamento do Ato Declaratório de Isenção em 29.09.2004 não tem o condão de cancelar a imunidade, que emerge da CF/88;

- A entidade atende a todos os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Requer cancelamento da infração.

### **Da Decisão da DRJ**

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), em sessão de 09 de julho de 2013, no acórdão nº 08-25.905, julgou a impugnação improcedente (fls. 161/167), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 161):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados. As contribuições incluídas neste lançamento são aquelas destinadas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SESC, SEBRAE), cuja responsabilidade pela arrecadação e fiscalização é da Receita Federal do Brasil, conforme preconiza os arts. 2º e 3º da Lei 11.457/2007.

**DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. IMUNIDADE. REQUISITOS NORMATIVOS PARA CONCESSÃO.**

Efetivado o descumprimento da legislação de regência, seja lei complementar ou ordinária, a fiscalização está autorizada a lavrar o auto de infração para o custeio da seguridade social.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do Recurso Voluntário**

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 05/11/2013 (AR de fl. 172) e interpôs recurso voluntário em 26/11/2013 (fls. 174/184), em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados abaixo:

**Preliminarmente**

Pugna para que o presente julgamento seja convertido em diligência, tudo com o fim de que a documentação relativa ao período de 01/01/2006 a 31/12/2007 seja inspecionada e verificado o atendimento da legislação vigente pertinente à imunidade de contribuições sociais, medida de logo requerida.

**Dos Fatos e do Direito**

Neste tópico introdutório a Recorrente faz considerações sobre o acórdão recorrido, aduzindo que o Relator deixou de observar o Princípio da Legalidade, ao afirmar que:

“Sendo assim, o Código Tributário Nacional - CTN, mormente em seu art. 14, prevê requisitos aplicáveis a entidades sem fins lucrativos para o gozo da imunidade, porém, a auditoria fiscal não se dedicou a analisar o cumprimento ou não de tais exigências, motivo pelo qual não serão aqui apreciados.”

Relata que o legislador constituinte originário desonerou as atividades educacionais que se prestarem a esses fins, prevendo imunidade de impostos e de contribuições sociais nos artigos 150, VI, "c" e 195, § 7º da Constituição Federal. Assim, a lei que institui contribuições sociais está proibida, por disposição constitucional, de incidir sobre as atividades desenvolvidas pelas instituições particulares de educação sem fins lucrativos.

Assim, afirma não ser razoável que quem promove um direito social seja compelido a recolher tributo destinado exatamente à promoção de direitos sociais, fato justamente desconsiderado pela 6ª Turma da DRJ/FOR.

**Dados Históricos**

Apresenta breve histórico da instituição de ensino.

Aduz não ser procedente a insinuação por parte do Relator, ao afirmar que:

"Concordam auditor e auditada quanto à existência de CEBAS para o ano de 2006, considerando sua renovação para o período de 01.01.2004 a 31.12.2006, por meio da Resolução n.º 7 de 03.02.2009, acostado à fl. 111. **Também não há litígio quanto à inexistência de certificado para o ano de 2007, dado que o sujeito passivo carregou ao (SIC) autos não o certificado em si, mas o mero pedido de renovação para o triênio 2006 a 2008 (fls. 162/164).**"

Nas palavras do próprio Recorrido:

(...) como pode, nessa circunspeção, a Receita Federal querer cobrar valores relativos ao exercício 2006— 01.01.2006 a 31.12.2006, se o Recorrente, no decorrer do exercício 2006, era portador do CEBAS. Para qualquer elucidação, como queira, basta verificar o período de apuração do Auto de Infração de N.º 37.215.051 - 9, repita-se, de 01.01.2006 a 31.12.2007.

Quanto ao exercício 2007, relata que no dia 03/12/2009, o Recorrente diligenciou com o fim de confirmar a imunidade, tendo em vista o pedido de renovação perscrutado junto ao Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, para fazer frente ao triênio 2006, 2007 e 2008.

Colaciona doutrina, apresenta conceitos de instituição de educação e assistência social e cita artigos da Constituição Federal.

Expõe que não pode prosperar a expressão do Auto de Infração "não recolhimento das importâncias referentes às contribuições previdenciárias mencionadas nos itens 1.2.1 a 1.2.4, que não foram declaradas em GFIP, visto que houve a inserção nesta mesma guia, por parte do sujeito passivo, do código FPAS 639, que é destinado a entidades que gozam da isenção previdenciária, e inibe o cálculo e a consequente declaração das contribuições patronais devidas à Previdência Social."

Quanto ao item 2.5 do Relatório do Auto de Infração que ora se impugna, consta que o Recorrente possuía Ato Declaratório de Isenção, este "deferido em 30/12/1994, no entanto o mesmo foi cancelado em 29/09/2004, não havendo nenhuma concessão deste benefício ao Sujeito Passivo até o presente momento." O suposto cancelamento ocorrido em 29/09/2004, por si só, remarque-se, ato unilateral, não tem o condão de cancelar a Imunidade do Recorrente, esta emergente da Constituição Federal.

### **Do Pedido**

Requer a reforma integral do acórdão recorrido, com consequente cancelamento do auto de infração.

Subsidiariamente, ante a afirmação do julgador de que "tanto o fisco como a empresa auditada concordam quanto a existência de CEBAS para o ano de 2006, considerando sua renovação para o período de 01/01/2004 a 31/12/2006, por meio da Resolução n.º 7 de 03/02/2009, acostado à fl. 111", pede o cancelamento dos valores relativos ao exercício 2006, uma vez que o Auto de Infração de n.º 37.215.051-9 se refere ao período de 01/01/2006 a 31/12/2007.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **Da Delimitação do Litígio.**

Preliminarmente convém deixar consignado, conforme já relatado em linhas pretéritas, no recurso voluntário a Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, limitando-se a sustentar que era detentora de imunidade das contribuições sociais, não rebatendo o mérito da exação, ou seja, deixou de contestar bases, metodologia, alíquotas aplicadas e valores pagos a cooperativas, de modo que tais matérias foram consideradas pelo juízo *a quo* como não impugnadas, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972.

Deste modo, por restarem preclusas na esfera administrativa qualquer discussão sobre as mesmas, atribui-se às conclusões do julgador de 1ª instância, o caráter de definitividade no âmbito administrativo, nos termos do disposto no artigo 42 do Decreto n.º 70.235 de 1972<sup>1</sup>.

### **Dos Requisitos para o Gozo de Imunidade.**

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, § 7<sup>o</sup><sup>2</sup>, confere às entidades beneficentes de assistência social - EBAS, o direito à isenção das contribuições sociais, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei, sendo portanto oportuno inicialmente deixar consignado o registro das alterações normativas ocorridas em relação à matéria:

- a) Lei n.º 8.212 de 24/7/1991, artigo 55 – vigência até 09/11/2008;
- b) Medida Provisória n.º 446 de 7/11/2008 – vigência de 10/11/2008 a 11/2/2009 (rejeitada);
- c) Lei n.º 8.212, de 24/7/1991, artigo 55 – vigência restabelecida de 12/2/2009 a 29/11/2009 e
- d) Lei n.º 12.101 de 27/11/2009 – vigência a partir de 30/11/2009.

<sup>1</sup> Art. 42. São definitivas as decisões:

- I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
- II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
- III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

<sup>2</sup> 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: (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
- b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
- c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (Vide Medida Provisória n.º 526, de 2011) (Vide Lei n.º 12.453, de 2011)

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

É incontestável, inclusive com manifestação neste sentido pelo Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>3</sup>, que apesar do fato do texto constitucional referir-se ao benefício do artigo 195, § 7º como isenção trata-se de imunidade.

Extraí-se do texto constitucional a necessidade de atendimento de dois requisitos para a entidade fazer jus ao benefício: (i) a entidade de assistência social deve ser beneficente e (ii) deve atender os requisitos previstos em lei.

Com o objetivo de regular os requisitos para outorga da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, vigia à época dos fatos, a Lei n.º 8.212 de 1991, que em seu artigo 55, especificou determinadas condições para o gozo da isenção das contribuições de tratam os artigos 22 e 23 para a entidade beneficente de assistência social que atendesse, cumulativamente, dentre outros, os seguintes requisitos: o reconhecimento como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal e que fosse portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, este renovado a cada três anos.

O § 1º do referido artigo 55 da Lei n.º 8.212 de 1991 dispunha que, ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que tratava aquele artigo seria requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Já o artigo 208 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999, estabelecia que a pessoa jurídica de direito privado devia requerer o reconhecimento da isenção ao INSS, em formulário próprio, acompanhado dos documentos relacionados nos incisos I a VII.

Cumpra enfatizar que foi submetido ao crivo do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, a celeuma acerca de que somente por meio de lei complementar podem ser estabelecidos os requisitos para o gozo de imunidades, tendo sido fixada a seguinte tese:

"A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas".

O julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 566.622, restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE

<sup>3</sup> 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 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 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/12/96).

RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos 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.

2. 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.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da 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."

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal federal em acolher parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados: i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator)

O acórdão/decisão transitou em julgado em 27/09/2022.

Da transcrição acima extrai-se que os aspectos 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 artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

**Considerações Sobre a Legislação de Regência.**

O crédito objeto do presente Auto de Infração tem por objeto contribuições sociais destinadas aos Terceiros (INCRA, SEBRAE, SESC e FNDE) incidentes sobre remunerações de segurados empregados que lhe prestaram serviços. Não obstante as remunerações dos segurados tenham sido declaradas em GFIP, as contribuições em apreço não foram, posto que a autuada indevidamente declarava-se isenta, ou seja, informava estar enquadrada no código FPAS 639.

A redação do artigo 195, § 7º da Constituição Federal consignou expressamente que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, são "isentas" de contribuição para a seguridade social, neste rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212 de 1991), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros. Neste

sentido o precedente do STF, no ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Ainda que a imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal não abarque as contribuições destinadas a terceiros, a Lei nº 11.457 de 2007<sup>4</sup>, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade insculpida no referido artigo 195, § 7º da Constituição e disciplinada no artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991.

Assim, o atendimento cumulativo pelas entidades beneficentes de assistência social aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991, 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.

### **Análise do Caso Concreto.**

Preliminarmente o Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência com o objetivo de inspecionar a documentação relativa ao período de 01/01/2006 a 31/12/2007, para ser verificado o atendimento da legislação vigente pertinente à imunidade de contribuições sociais, à luz do artigo 14 do CTN, alegando distorções cometidas pela autoridade julgadora de primeira instância.

Tendo em vista tais considerações, cumpre observar que a legislação de regência da concessão de isenção das contribuições sociais sofreu relevantes modificações.

---

<sup>4</sup> LEI Nº 11.457, DE 16 DE MARÇO DE 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º 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. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

§ 1º A retribuição pelas serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica. (Vide Medida Provisória nº 932, de 2020) Convertida na Lei nº 14.025, de 2020

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

§ 4º A remuneração de que trata o § 1º deste artigo será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAAF, instituído pela Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

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

Na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991<sup>5</sup> a concessão e o cancelamento de isenção/imunidade das entidades beneficentes era de competência do INSS.

Com a revogação do referido artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 pela Lei nº 12.101 de 2009, tal competência passou a ser dos Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome, conforme a área de atuação da entidade envolvida, nos termos estabelecidos no artigo 21 da Lei nº 12.101 de 2009<sup>6</sup>.

Os preceitos contidos na Lei nº 12.101 de 2009 foram regulamentados pelo Decreto nº 7.237 de 2010<sup>7</sup>, do qual merecem ser destacados os pontos a seguir:

- No artigo 40 do Decreto nº 7.237 de 2009 estavam previstos os requisitos a serem cumpridos cumulativamente para a entidade fazer jus à isenção/imunidade, indicando, em seu artigos 14 e 15 a autoridade competente

---

<sup>5</sup> 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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

§ 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. Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 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) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

<sup>6</sup> Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e

III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.

§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.

§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada.

§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada, ou no caso de entidade ou instituição sem fins lucrativos e organização da sociedade civil que celebrem parceria para executar projeto, atividade ou serviço em conformidade com acordo de cooperação internacional do qual a República Federativa do Brasil seja parte. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

§ 3º O requerimento será apreciado no prazo a ser estabelecido em regulamento, observadas as peculiaridades do Ministério responsável pela área de atuação da entidade.

§ 4º O prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos.

§ 4º O prazo de validade da certificação será de 1 (um) a 5 (cinco) anos, conforme critérios definidos em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo.

§ 6º Os Ministérios responsáveis pela certificação deverão manter, nos respectivos sítios na internet, lista atualizada com os dados relativos aos certificados emitidos, seu período de vigência e sobre as entidades certificadas, incluindo os serviços prestados por essas dentro do âmbito certificado e recursos financeiros a elas destinados.

<sup>7</sup> DECRETO Nº 7.237, DE 20 DE JULHO DE 2010. Revogado pelo Decreto nº 8.242, de 2014. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências.

para a certificação (Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome) e a responsabilidade da mesmas por determinar o seu cancelamento a qualquer tempo em caso de constatação de descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.

- Consoante dicção do artigo 42, constatado o descumprimento dos requisitos do artigo 40, era de responsabilidade da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil a lavratura do auto de infração relativo ao período correspondente. No mesmo sentido dispunha o artigo 32 da Lei n.º 12.101 de 2009.
- Quanto aos processos de cancelamento de isenção não definitivamente julgados no âmbito do Ministério da Fazenda, assim estabelecia o artigo 45 do Decreto n.º 7.237 de 2010:

Art.45.Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

No caso em análise, extrai-se do Relatório Fiscal o seguinte excerto (fls. 22/23):

(...)

## **2 - DOS FATOS GERADORES**

2.1 Todos os fatos geradores foram constatados a partir dos documentos e informações solicitados por meio de TIPF – Termo de Início de Procedimento Fiscal (anexo) e TIF - Termo de Intimação Fiscal (anexo).

2.2 Além dos documentos solicitados através dos termos já mencionados, as bases de cálculo também foram verificadas nos sistemas informatizados da Previdência Social, onde constam todos os valores informados em GFIP (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social).

2.3 O cálculo das contribuições devidas foi feito através da aplicação das alíquotas vigentes à época da ocorrência do fato gerador às bases de cálculo declaradas em GFIP.

2.4 A lavratura deste Auto de Infração motivou-se pelo não recolhimento das importâncias referentes às contribuições mencionadas no item 1.2.1, e que não foram declaradas em GFIP,

2.5 Ressalta-se que o Colégio Nossa Senhora das Graças possuía Ato Declaratório de Isenção, deferido em 30/12/1994, no entanto o mesmo foi cancelado em 29/09/2004, não havendo nenhuma nova concessão deste benefício ao Sujeito Passivo até o presente momento. Esta situação foi constatada através de consulta ao banco de dados informatizados CONFILAN - CONSULTA A ENTIDADES FILANTROPICAS - INSS/CNAS (extrato anexo).

2.5 Além de não ser beneficiário de Ato Declaratório de Isenção, é importante mencionar que o Sujeito Passivo, para o exercício de 2007, não possui também o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, que é pré-requisito necessário, dentre outros, para o requerimento de isenção de contribuições previdenciárias (art. 55 da lei 8.212/91). Quanto ao exercício de 2006, o CEBAS foi concedido em fevereiro de 2009, na forma do art. 37 da Medida Provisória 446/2008, ainda vigente àquela época, conforme cópia da publicação no Diário Oficial.

2.6 Importante mencionar que a concessão do CEBAS não é fator consumativo do direito a isenção de contribuições previdenciárias, dependendo a sua efetivação de

processo administrativo onde o requerente deverá comprovar todos os pré-requisitos estabelecidos no art. 55 da lei 8.212/91 perante a autoridade competente.

(...)

Como visto da reprodução acima, o motivo ensejador do lançamento em litígio decorreu do fato da Recorrente não preencher os requisitos legais, na época previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991, para permanecer na condição de entidade imune, uma vez que, ante o cancelamento do Ato Declaratório de Isenção em 29/04/2004, não houve nova concessão do benefício, independente do fato de possuir o CEBAS válido para o exercício de 2006.

Assim, por não ter observado legislação específica vigente à época dos fatos no que diz respeito ao cumprimento de aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, com o intuito de verificar o atendimento da legislação vigente quanto à imunidade, uma vez que, conforme visto anteriormente, houve o reconhecimento pelo STF de que são passíveis de que as mesmas são passíveis de definição em lei ordinária, não se justifica em sede de recurso voluntário, a conversão do julgamento em diligência para suprir falha ou descumprimento de obrigação cujo ônus era exclusivo do contribuinte.

Em complemento ao fundamento acima, convém ressaltar que a matéria a respeito do indeferimento fundamentado do pedido de diligência não se constitui em cerceamento de defesa, é objeto da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A manutenção do lançamento pela autoridade julgadora de primeira instância foi fundamentada nos seguintes termos (fls. 165/166):

(...)

No rumo, o cancelamento do Ato Declaratório de Isenção em 29.09.2004 também obsta a fruição da intributabilidade para todo o período fiscalizado, visto que à época de constituição do crédito, o reconhecimento da imunidade era dado pela expedição do citado Ato Declaratório, consoante o já citado art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Somente com a edição Lei nº 12.101/09, a suspensão da imunidade passou a ser contígua à lavratura do respectivo auto de infração pela a (sic) Receita Federal do Brasil, ao constatar o descumprimento dos requisitos especificados em lei, com fulcro nos arts. 31 e 32 da novel norma.

Confira-se:

Lei nº 8.212/91

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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009):

(...)

§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. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei n.º 9.732, de 1998). (Vide ADIN n.º 2028-5) (Revogado pela Lei n.º 12.101, de 2009)

---

Lei n.º 12.101/09

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

Art.32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Percebe-se não caber razão à defesa quando afirma que a Constituição Federal confere o direito à pleiteada imunidade mesmo com o cancelamento do Ato Declaratório de Isenção, visto que o próprio texto constitucional condiciona o benefício ao cumprimento das exigências especificadas em lei.

Assim, considerando os descumprimentos adrede explicitados, têm-se pela descaracterização do Colégio Nossa Senhora das Graças como entidade beneficente para a seguridade social no período fiscalizado, devendo oferecer à tributação os fatos geradores.

(...)

O motivo ensejador da manutenção do lançamento pela autoridade julgadora de primeira instância decorreu do descumprimento de exigências legais para o gozo da imunidade.

No caso concreto, como visto anteriormente, o lançamento não decorreu do fato da entidade possuir ou não o CEBAS (exercício de 2006), ou por ter o pedido de análise pendente de julgamento (exercício de 2007) conforme alega a Recorrente, mas sim em razão do cancelamento, em 29/09/2004, do Ato Declaratório de Isenção, deferido em 30/12/1994, sem que houvesse nenhuma nova concessão deste benefício ao Sujeito Passivo até o momento do lançamento.

Em face da decisão proferida pelo STF, os requisitos previstos no artigo 55 da Lei n.º 8.212 de 1991 gozam de presunção de constitucionalidade, não podendo ser afastada a sua aplicação por este Conselho, nos termos da Súmula CARF n.º 02 e do artigo 98, inciso II, alínea “b” do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

Deste modo, uma vez que restou demonstrado que a entidade não atendeu a todos os requisitos legais previstos nos artigos 55 da Lei n.º 8.212 de 1991, não pode fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias e, em decorrência, também das contribuições destinadas a Terceiros.

Neste sentido, não merece reparo o acórdão recorrido.

**Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos