



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



**Processo nº** 10665.002302/2008-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-009.836 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 3 de setembro de 2021  
**Recorrente** CONFRARIA N. S. DA PIEDADE DA PARÓQUIA N. S. DA PIEDADE DE PARÁ DE MINAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2008

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE COTA PATRONAL. 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).

A motivação da perda do CEBAS foi a não aplicação da receita bruta em gratuidade, o que esbarra no Tema nº 32 de repercussão geral do STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG (DRJ/BHE) que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, conforme ementa do Acórdão n.º 02-24.615 (fls. 160/178):

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2008

**ENTIDADE BENEFICENTE. NÃO APRESENTAÇÃO DE CEAS. CANCELAMENTO DA ISENÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE NOVO PEDIDO DE ISENÇÃO DA COTA PATRONAL**

Será cancelada a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, devendo a entidade recolher as contribuições patronais.

Para fazer jus à isenção da contribuição previdenciária, dentre outros requisitos legais, deve a entidade requerente ser portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS, renovado a cada três anos, cuja concessão ou renovação compete ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

A pessoa jurídica de direito privado que tenha a isenção cancelada, deverá requerer o reconhecimento da isenção à unidade da DRFB circunscricionante de seu domicílio fiscal, em formulário próprio, juntando • os documentos enumerados no art. 55 da Lei e 8.212/91 e art. 208 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

O foro administrativo não é competente para se manifestar a respeito de inconstitucionalidades ou ilegalidades de leis ou decretos que permanecem em plena vigência no ordenamento jurídico.

**DECADÊNCIA.** Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula n.º 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social e as destinadas a terceiros que estão sendo exigidas em virtude do cancelamento de isenção, utiliza-se a regra disciplinada no art. 173, I do CTN face à inexistência de pagamento de contribuições a cargo da empresa.

**RETROATIVIDADE DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO SUJEITO PASSIVO. MOMENTO DO CÁLCULO.**

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática conforme previsto no art. 106, II, "c" do CTN. A Medida Provisória n.º 449, de 2008, alterou o cálculo da multa aplicada nos lançamentos de ofício de contribuições

não declaradas em GFIP. Tal alteração implica em verificar qual a legislação é mais benéfica ao contribuinte no tocante à penalidade. Considerando que os percentuais da multa previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, redação anterior a MP 449/08, e art. 44, I da Lei n.º 9.430/96 (art. 35-A da Lei n.º 8.212/91 acrescentado pela MP n.º 449/08), sofrem variação de acordo com a data do pagamento do crédito, tem-se que a comparação entre uma e outra forma de cálculo, para se estabelecer a multa mais benigna, só pode ser feita por ocasião desse pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do Auto de Infração AI DEBCAD n.º 37.024.307-2 (fls. 02/51), no valor total de R\$ 5.099.707,72, consolidado em 04/08/2008, referente a contribuições devidas a Seguridade Social correspondente à parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), no período de 01/2003 a 06/2008, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 55/57), temos que:

1. Os Fatos Geradores foram apurados tendo como base as informações prestadas pelo contribuinte nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, folhas de pagamento, Guias da Previdência Social, documentos de salário família e salário maternidade;
2. O contribuinte é uma instituição de ensino superior que possuía isenção de contribuições previdenciárias;
3. O contribuinte recolheu as contribuições descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais;
4. O contribuinte teve sua isenção de contribuições previdenciárias cancelada pelo Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais DRFB/DIV n.º 001/2008 (fl. 59), razão pela qual foram apuradas as contribuições patronais devidas no período fiscalizado;
5. No período fiscalizado o contribuinte declarou em GFIP o código FPAS 639 (entidades isentas) e desta forma restou como não declarados em GFIP os valores devidos relativos à contribuição patronal da empresa sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos).

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, pessoalmente, em 07/08/2008 (fl. 02) e, em 08/09/2008, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 100/120, instruída com os documentos nas fls. 121 a 139, cujos argumentos estão sumariados no relatório do Acórdão recorrido.

Em 06/01/2009 o contribuinte protocolou petição (fls. 142/146) requerendo que fossem observadas as disposições da Medida Provisória n.º 446, publicada em 10/11/2008. Salienta que, dentre os artigos revogados, encontra-se o art. 55 da Lei n.º 8.212/91, destaca os artigos 37 e 39 e salienta que não existe mais fundamento para a manutenção o Auto de Infração combatido uma vez que os pedidos de renovação de certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social apresentados pela requerente ao CNAS foram deferidos por força da Medida Provisória 446/2008.

O Processo foi encaminhado à DRJ/BHE para julgamento, onde, através do Despacho de fls. 148/149 o julgamento foi convertido em diligência com o objetivo de intimar o contribuinte para que apresentasse Histórico do Certificado emitido junto ao CNAS a fim de que fosse verificado se houve alteração da situação da entidade junto aquele órgão.

O contribuinte tomou ciência do Despacho da DRJ/BHE em 16/04/2009 (fl. 151) e, em 05/05/2009, protocolou nova petição às fls. 152/153 aduzindo que 04/02/2009 foi publicada a Resolução n.º 07, de 03/02/2009, do Conselho Nacional de Assistência Social, com o deferimento do pedido de Renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social de que trata o processo n.º 71010.001155/2006-96 e, em 11/02/2009, foi publicada a Resolução n.º 13, de 10/02/2009, do Conselho Nacional de Assistência Social, com o deferimento do pedido de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social de que trata o processo n.º 44006.00664/2003-45. Juntou cópias do Diário Oficial da União (fls. 154/157).

O Processo foi novamente encaminhado à DRJ/BHE para julgamento, onde, através do Acórdão n.º 02-24.615, em 16/11/2009 a 9ª Turma julgou no sentido de considerar improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado, com os devidos acréscimos legais.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/BHE, pessoalmente, em 15/01/2010 (fl. 182) e, inconformado com a decisão prolatada em 12/02/2010, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 191/218, onde, em síntese, assevera que não mais existe fundamento legal para amparar a manutenção do auto de infração, uma vez que os pedidos de renovação de certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social apresentados pela requerente ao CNAS foram DEFERIDOS, por força da Medida Provisória 446/2008 e, posteriormente, pelas Resoluções 07/2009 e 13/2009, do Conselho Nacional de Assistência Social.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

## **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## Mérito

Trata o presente processo da exigência de contribuições sociais previdenciárias patronais, relativas ao período de 01/1/2003 a 06/1/2008, tendo em vista que a empresa teve sua isenção cancelada, conforme Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais DRFB/DIV n.º 001/2008.

A Recorrente assevera que não mais existe fundamento legal para amparar a manutenção do auto de infração, uma vez que os pedidos de renovação de certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social apresentados pela requerente ao CNAS foram DEFERIDOS, por força da Medida Provisória 446/2008 e, posteriormente, pelas Resoluções 07/2009 e 13/2009, do Conselho Nacional de Assistência Social.

Pois bem. Acerca das regras aplicáveis a aferição da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema n.º 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 Supremo Tribunal Federal determinou que 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, firmando entendimento de haver inconstitucionalidade formal do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei n.º 9.732, de 1998, por configurar a exigência elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo a atrair a regência de lei complementar, porém, mantendo hígido o dispositivo do inciso II da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei n.º 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13, de 2001 (ADIs 2228 e 2621, e RE 566.622/RS).

Nesse contexto cabe ainda destacar que posteriormente, o Supremo Tribunal Federal decidiu na ADI n.º 4480 a inconstitucionalidade formal dos arts. 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; 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009.

Colaciono a seguir trechos do Voto do Ministro Gilmar Mendes, ao fazer referência ao posicionamento já firmado no âmbito do STF:

"Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar" (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

O posicionamento firmado no STF é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário

Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é 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.

Diante dessa perspectiva decorrente do posicionamento firmado no STF, passamos à análise do caso concreto, a partir da forma de realização do lançamento e da sua compatibilidade com o ordenamento jurídico.

Inicialmente, cabe registrar que o lançamento foi realizado tomando como base as informações contidas no processo de cancelamento da isenção.

Diante desse fato, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei n.º 8.212/91:

- a) Lei n.º 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008;
- b) Medida Provisória n.º 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada);
- c) Lei n.º 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009;
- d) Lei n.º 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

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

No período da MP n.º 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei n.º 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento do benefício fiscal, por não ser mais necessário emitir o “Ato Cancelatório de Isenção”. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, constituir os créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o “Ato Declaratório de Isenção”, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários.

O presente lançamento foi realizado em 07/08/2008, na vigência do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, portanto, realizado nos termos da legislação vigente e após o Ato Cancelatório de Isenção, não havendo que se falar em nulidade.

No entanto, cabe observar as circunstâncias em que se deram o Ato Cancelatório, bem como, os fatos decorrentes do deferimento do pedido de renovação, para que se verifique a subsistência do lançamento em tela.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração assevera que a Recorrente possuía isenção de contribuições previdenciárias, tendo recolhido as contribuições descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais. Entretanto, teve sua isenção de contribuições previdenciárias cancelada, conforme Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais DRFB/DIV n.º 001/2008, motivo pelo qual foram apuradas as contribuições patronais devidas, no período de 01/2003 a 06/2008.

O Ato Cancelatório de Isenção, de julho de 2008, adunado aos autos à fl. 59, declarou cancelada a isenção de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a partir de 01/01/98, por infração ao disposto no inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1.991, combinado com inciso III do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

Constata-se que a motivação do cancelamento da isenção foi o fato de a Recorrente não exibir um CEBAS válido. No entanto, ao discorrer e explicitar o motivo da perda do CEBAS, através da Análise de Defesa à Informação Fiscal para Cancelamento de Isenção (fls. **60/76**), a autoridade fiscal assevera que verificou-se através da Informação Fiscal, que a entidade não vem aplicando em gratuidade os 20% exigidos pelo inciso VI do art. 3º do Decreto 2.536/98, pois aplicou apenas : 10,69% em 2003 // 12,05% em 2004 // 12,07% em 2005 // 6,43% em 2006 // 7,33% em 2007 (fl. 71), e que a entidade continua não aplicando o valor mínimo de 20% da sua receita bruta em gratuidade, o que contraria artigo o disposto no 3º do Dec. 2.536/98, que em seu inciso VI determina “aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída”.

De acordo com o documento de fls. 60/76 que respaldou o lançamento, verifica-se que os fundamentos inseridos nesse documento é o fato de a entidade não ter comprovado a aplicação dos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade para alunos que efetivamente sejam carentes e necessitados, para que tenha o direito à isenção, ressaltando a existência de lei que condiciona a caracterização da entidade beneficente de assistência social à comprovação de que a mesma pratique a gratuidade (fl. 74).

Ocorre que, conforme visto, o descumprimento da regra de gratuidade estabelecida no inciso III da Lei n.º 8.212/91, teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos das ADIs 2228 e 2621, e RE 566.622/RS. Sendo que o descumprimento ao inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 deve ser analisado em conjunto com as disposições inseridas no artigo 14 do CTN.

Nesse diapasão, apesar de hígido o dispositivo do inciso II da Lei n.º 8.212, de 1991, o condicionamento à certificação da entidade de assistência social que preste serviços ou realiza ações sócioassistenciais de forma gratuita, não encontrou respaldo na jurisprudência do STF, tendo em vista ser a imposição de gratuidade requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar, nos termos em que consagrado no Tema n.º 32 de repercussão geral.

Destarte, de todo o contexto envolvido no lançamento, o que se pode constatar é que o indeferimento da concessão da imunidade ocorreu em razão da exigência de contrapartidas que não encontram respaldo no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Ressalte-se ainda que a entidade obteve, através da Resolução n.º 13, de 18 de fevereiro de 2009 (fl. 187) e Resolução n.º 7, de 03 de fevereiro de 2009, do Conselho Nacional de Assistência Social, o deferimento dos Pedidos de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, na forma do art. 39 de Medida Provisória n.º 446, de 7 de novembro de 2008, pelo período de renovação de 01/01/2004 a 31/12/2006 (fl. 188) e 01/01/2007 a 31/12/2009 (fl. 190).

Diante de todo o exposto, o lançamento ressaí totalmente insubsistente, tendo em vista o entendimento consagrado no Supremo Tribunal Federal de prevalecer a previsão em lei complementar, nos termos em que consagrado no Tema n.º 32 de repercussão geral.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO para declarar a insubsistência do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto