

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

PROCESSO	10872.720317/2017-15
ACÓRDÃO	2301-011.479 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DE NOVA IGUAÇU
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 10/11/2013 a 31/12/2013

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 02.

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.

NULIDADE DE ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS TRAZIDO NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A decisão recorrida não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça de defesa, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão e motivar juridicamente o posicionamento adotado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS E TERCEIROS. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS LEGAIS.

As entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei e detenham o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS são consideradas imunes.

Nos termos da lei civil, a entidade é obrigada a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Cabe ao Conselho Federal de Contabilidade dispor sobre a estrutura das normas brasileiras de contabilidade e não à autoridade tributária. A

incorreção de obrigação acessória enseja penalidade, mas não a perda da imunidade constitucional da entidade.

DIREITO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL INDEPENDE DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. DEIXAR A EMPRESA DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O preenchimento incorreto da obrigação acessória constitui infração à legislação. Deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, os valores das contribuições da empresa e seus totais recolhidos, enseja a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória e não a perda da imunidade.

PAT. FALTA DE ADESÃO. VALE REFEIÇÃO. ALIMENTAÇÃO “IN NATURA”. NÃO INTEGRA BASE DE CÁLCULO.

O valor pago a título de auxílio alimentação por vale alimentação, por empresa que não comprovar a regularidade da inscrição perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não integra a base de cálculo das contribuições, por se considerar fornecimento de alimentação “in natura”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a imunidade do contribuinte, cancelando a autuação fiscal referente à obrigação principal, e mantendo aquela relacionada ao descumprimento de obrigações acessórias. Vencida a Conselheira Flávia Lilian Selmer Dias, Relatora, que deu parcial provimento para excluir o valor da alimentação da base de cálculo das contribuições, e o Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, que deu provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS – Relatora

Assinado Digitalmente

VANESSA KAEDA BULARA DE ANDRADE – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

DIOGO CRISTIAN DENNY – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-59.573 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO relativo à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA –no período de 01/01/2013 a 31/12/2013 – por verificar o não cumprimento dos requisitos para gozo da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias.

A ciência do lançamento foi em 16/08/2017 (e-fls. 363)

A impugnação foi apresentada em 15/09/2017 (e-fls. 368 a 413) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

I- tempestividade de sua defesa;

II- o STF, ao julgar o RE nº 566.622/RS, com repercussão geral, assentou que a imunidade constitucional tem que ser regrada por lei complementar;

II- desta feita, só os requisitos previstos no artigo 14 do CTN deveriam ser objeto de análise pelo Fisco, nos termos do Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013;

IV - a RFB não é competente para cancelar/suspender os efeitos do CEBAS que possui a autuada;

V- quanto à suposta remuneração de diretores, esclarece:

V.1- nunca houve, mesmo antes da alteração em 10/2013 (Lei 12.868/13), vedação à percepção de remuneração por atividades realizadas desde que NÃO vinculadas às previstas nos atos constitutivos da sociedade;

V.2- no caso dos Srs. Hélio e Leonardo, estes eram empregados da autuada, antes de 2011, quando passaram a também exercer atividades estatutárias;

V.3- no que se refere ao Sr. Francisco , este apenas foi eleito em 2014, quando passou a exercer funções estatutárias e de empregado (chefe de segurança);

V.4 - com a Lei 12.868/13, o entendimento acima foi corroborado, pois, houve permissão explícita de remuneração de sócios/gerentes;

V.5- infundada a tese de incompatibilidade de horários;

V.6 - o Sr. Francisco não exerceu cargo de diretor no período da autuação; em 2011 foi eleito para o referido cargo, o Sr. Osvaldo Gomez, que logo desistiu, permanecendo vago o cargo até a eleição de Sr. Francisco em 2014;

V.7 - houve um equívoco na ata de 2014, que narrou a reeleição de Sr Francisco, quando, na verdade, era a sua primeira eleição;

V.8 - os Srs. Hélio, Leonardo e Francisco foram remunerados pelas funções celetistas que exerceram como empregados;

V.9 - há prova de convocação de reunião estatutária, em 2014 às 18h; refutando a tese de incompatibilidade de jornadas (doc 1 de f. 588);

VI - no que se refere à não apresentação de CND, esta apenas se exige no momento em que a entidade ingressa com seu pedido de emissão ou de renovação do CEBAS;

VII- a autoridade fiscal confundiu eventual incorreção de deveres instrumentais com total ausência de adimplemento de obrigações; tais equívocos não tem o condão de afastar a condição de imunidade do contribuinte;

VIII- ainda no que tange a estas obrigações afirma que;

IX- ainda que se admita a cobrança intentada, há que se levar conta a não incidência previdenciária sobre Aviso Prévio Indenizado, Terço de Férias, 15 primeiros dias de afastamento em decorrência de incapacidade

X- improcedente a alíquota de 4,5% , uma vez que as contribuições destinadas ao INCRA, SESC, SEBRAE e Salário Educação não foram recepcionadas pela EC nº 33/2001;

XI- demanda pelo cancelamento de multas e juros no entendimento do parágrafo único do artigo 100 do CTN;

XII- quanto ao lançamento a título de alimentação sem PAT, o parecer PGFN nº 2117/2001 afasta esta incidência assim motivada;

XIII- a alimentação foi fornecida in natura, conforme conta 3.1.2.01.0003 por meio de documentos de legitimação (artigo 10 da Portaria 03/2002);

XIV- descabida, pela imunidade da autuada, a exigência de contribuições sobre a remuneração de Marcelo e Alexandre Lannes; ademais, tais profissionais integram a Lannes e Lannes Advogados, o que revela a contratação de uma pessoa jurídica (doc 8 de fls.532);

XV- o mesmo ocorre com o Sr. Antônio Galvão, cujos serviços foram contratados por uma pessoa jurídica (doc 8 de fls. 535)

O Acórdão que apreciou a impugnação (e-fls. 599 a 615) está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. NÃO ATENDIMENTO.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto na Constituição Federal está condicionado ao cumprimento cumulativo de requisitos legais. Constatado o descumprimento destes pela entidade, 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.

ISENÇÃO. REQUISITOS. LEI ORDINÁRIA.

A lei complementar só é exigível quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria. São consideradas isentas as entidades beneficentes de assistência social que cumprem cumulativamente os requisitos estabelecidos na legislação de vigência. Os requisitos para o gozo desta benesse constitucional estão previstos em lei ordinária.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Para que o auxílio alimentação das empresas não inscritas no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador não sofra a incidência de contribuições previdenciárias é necessário que o mesmo seja fornecido “in natura”. A concessão de alimentos por meio de documentos de legitimação (tickets) impede a caracterização da utilidade como alimentação “in natura”.

CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 14/05/2018 (e-fl. 623). Em 13/06/2018, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 626 a 691, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Flavia Lilian Selmer Dias**, Relatora.

1 ADMISSÃO DO RECURSO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

O Carf não é competente para analisar alegações que envolvam a constitucionalidade das normas tributárias, nos termos da Súmula CARF nº 2.

2 PRELIMINAR

A recorrente afirma que há nulidade da decisão de primeira instância sob o argumento que colocou quatro temas que foram, em suas palavras “praticamente ignorados pelos julgadores”.

A omissão que determina a nulidade é quando não há o pronunciamento sobre um **tema** (questão, assunto) trazido na lide. Isso não é o mesmo que se pronunciar sobre todos os **argumentos** levantados para cada tema. Ademais, nem é preciso se ater aos fundamentos indicados, muito menos os apreciar um a um. Se a decisão já encontrou o motivo suficiente para amparar sua decisão, não há de se falar em omissão.

Esse é o entendimento dos Tribunais Superiores:

(...)

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas.

Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131.

O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

(AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

(grifos não originais)

Essa também é a posição predominante neste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2010, 2011

(...)

NULIDADE DA DECISÃO "A QUO". FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão

(Acórdão 2201-009.786, de 06/10/2022)

Estando a decisão de piso suficiente motivada, não há razão para anulá-la.

3 MÉRITO

Requisitos para gozo da imunidade/isenção

Inicialmente é necessário fazer um histórico da legislação que rege o benefício da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias.

O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 trazia os requisitos para o gozo da "isenção" pelas entidades beneficentes:

Art. 55. **Fica isenta** das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos **seguintes requisitos cumulativamente**:

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

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifei)

§ 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.

Embora o artigo citado acima mantenha o termo “isenção”, o Supremo Tribunal Federal já de muito tempo reconheceu que se trata de uma “imunidade”.

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - **não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social** -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

A competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do Decreto 2.536, de 1998, para fins de obtenção ou manutenção do certificado de entidade de fins filantrópicos. Já a competência do INSS

(posteriormente RFB) era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, de modo a gozar da imunidade.

Neste cenário, havia verificação dos requisitos, requerimento de isenção e permissão para utilização da isenção pelo INSS, ou seja, havia uma fase prévia de controle, a cargo do INSS (posteriormente RFB).

A sistemática mudou com a edição da Lei nº 12.101 de 2009, e os requisitos passaram a constar do art. 29, que manteve o termo “isenção”:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

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

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

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

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

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

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

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

(...)

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

(...)

Art. 34. Os pedidos de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que não tenham sido objeto de julgamento até a data de publicação desta Lei serão remetidos, de acordo com a área de atuação da entidade, ao Ministério responsável, que os julgará nos termos da legislação em vigor à época da protocolização do requerimento. (grifei)

Houve mudança no procedimento: deixou de ser objeto de requerimento específico e passou a ser a haver a certificação que consistia em reconhecer a entidade como beneficente. Os demais requisitos ficaram para posterior averiguação pela fiscalização (Receita Federal do Brasil). O certificado é apenas um dos requisitos para poder usufruir do benefício, não valendo, isoladamente, como garantia da condição de imune.

Os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADIs 2028, 2036, 2228 e 26214 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida), sob a alegação que a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária

Com a edição da Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS, a constitucionalidade foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);

b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;

c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. (grifei)

Quando apreciou a Lei nº 12.101, de 2009 (ADI 448), decidiu pela **constitucionalidade dos dispositivos procedimentais**, e pela **inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas ao já tratados pelo art. 14 do CTN.**

Após a apreciação do STF, a interpretação mais aceita é que as regras que tratem exclusivamente do procedimento de concessão da certificação (CEAS/CEBAS), pelos Ministérios envolvidos, e outros procedimentais, poderiam estar inseridas em lei ordinária (no caso a Lei nº 12.101, de 2009), mas não se poderia exigir requisitos de contrapartida estranhos aos inseridas no art. 14 do CTN, posto que não existia outra lei com força de complementar, apta a reger o aspecto material.

Visando solucionar a lacuna na legislação, foi publicada a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que passou a tratar da questão da certificação necessária para se obter a imunidade.

Art. 3º **Farão jus à imunidade** de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, **certificadas nos termos desta Lei Complementar**, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

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

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

VI - conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

(...)

Art. 29. **A certificação ou sua renovação será concedida** às entidades beneficentes com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, **que executem:**

I - serviços, programas ou projetos socioassistenciais de atendimento ou de assessoramento ou que atuem na defesa e na garantia dos direitos dos beneficiários da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - serviços, programas ou projetos socioassistenciais com o objetivo de habilitação e de reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

III - programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente);

IV - serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes que estejam em trânsito e sem condições de autossustento durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência.

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003(Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

(...)

Art. 31. Constituem requisitos para a certificação de entidade de assistência social:

I - ser constituída como pessoa jurídica de natureza privada e ter objetivos e públicos-alvo compatíveis com a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - comprovar inscrição no conselho municipal ou distrital de assistência social, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

III - prestar e manter atualizado o cadastro de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do caput do art. 19 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

IV - manter escrituração contábil regular que registre os custos e as despesas em atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade;

V - comprovar, cumulativamente, que, no ano anterior ao requerimento:

a) destinou a maior parte de seus custos e despesas a serviços, a programas ou a projetos no âmbito da assistência social e a atividades certificáveis nas áreas de educação, de saúde ou em ambas, caso a entidade também atue nessas áreas;

b) remunerou seus dirigentes de modo compatível com o seu resultado financeiro do exercício, na forma a ser definida em regulamento, observados os limites referidos nos §§ 1º e 2º do art. 3º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

§ 1º **Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar**, motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

I - o gestor municipal ou estadual do SUS, do Suas e do Sisnad, de acordo com sua condição de gestão, bem como o gestor federal, estadual, distrital ou municipal da educação;

II - **a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;**

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde;

IV - o Tribunal de Contas da União;

V - o Ministério Público.

§ 2º Verificado pela **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, será lavrado o respectivo auto de infração**, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

(...)

(grifos não originais)

A sistemática adotada pela Lei Complementar é mesma prevista na Lei nº 12.101, de 2009, com a certificação prévia da entidade, pré-requisito para gozo da imunidade, feita com a emissão do CEBAS, e controle posterior dos órgãos fiscalizadores, entre eles a Receita Federal que, verificado o descumprimento dos requisitos cumulativos para manutenção da imunidade, está apta a lavar o auto de infração correspondente.

Não há mais divergência no entendimento que, possuir a certificação não é condição suficiente para o gozo da imunidade, é só um pré-requisito, já que a legislação é bem clara da necessidade de os órgãos de controle fiscalizarem o cumprimento dos demais requisitos.

Há grande aceitação na tese da constitucionalidade dos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, em especial a exigência prévia do CEBAS como requisito para o reconhecimento da imunidade, modelo repetido na LC 187, de 2021, e dos demais inseridos no artigo, uma vez que estabelecem condições condizentes com aquelas estabelecidas no Código Tributário Nacional (lei complementar), de forma que deve ser observado pelo aplicador da Lei.

No caso concreto, o lançamento trata do período de 2013, portanto a normativa em vigor era a Lei nº 12.101, de 2009. Neste procedimento, há uma fase previa, a obtenção do Certificado e uma fase posterior, de verificação dos requisitos para gozo da imunidade.

Não há controversas sobre que a entidade possuía Certificação no período, nos termos do Relatório Fiscal. A controvérsia trata se, cumprido o primeiro requisito para gozar da imunidade, ter certificação válida no período, cumpriu também os demais requisitos cumulativos da Lei nº 12.101, de 2009, especialmente o art. 29, para fazer jus ao benefício.

22. Em retorno, foi encaminhado o Ofício nº 8/2017/DIPRO/CGCEBAS/DPR/SERES/SERES MEC (anexo II), o qual menciona que a entidade Associação de Ensino Superior de Nova Iguaçu teve seu último CEBAS concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, por meio de

resolução nº 7, de 03/02/2009, exarada nos autos do processo nº 71010.004521/2006-69, que certificou a entidade pelo período de 01/01/2007 a 31/12/2009. Cita, ainda, que a entidade requereu a renovação de CEBAS-Educação por meio de processo nº 23123.001769/2010-34, em 29/12/2009, o qual encontra-se em análise e que consta também registro de processos protocolados que estão na mesma fase (nº 23000.019126/2013-11 e nº 23000.008357/2015-26). **Desta forma, de acordo com o ofício em apreço, a referida instituição possui o certificado ativo.**

23. Em continuidade, na data de 13/06/2017, foi realizada uma consulta à página da internet siscebas2.mec.gov.br/visão-publica (anexo II) e foi verificado que o citado processo de renovação de CEBAS **continua em análise**, sem qualquer portaria para tal processo, bem como para os processos de renovação 23000019136/2013-11 e 23000008357/2015-26.

Os argumentos trazidos são da inconstitucionalidade declarada do art. 55, da Lei nº 8212, de 1991. Todavia, a Lei que rege o fato gerador não é o art. 55 da Lei 8.212, de 1991. Mas o mesmo tópico tratado, sobre a impossibilidade de lei ordinária conter os requisitos para restringir imunidade, se aplica à Lei nº 12.101, de 2008. Neste ponto, a decisão do STF é que os requisitos meramente procedimentais podem ser postos na lei ordinária, ficando os requisitos materiais para o gozo, restritos ao art. 14 do CTN, até a publicação da Lei Complementar específica sobre o tema.

Posto isso, o relatório fiscal aponto o descumprimento dos requisitos do inciso I, III e VII, do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2008:

I – Remuneração de dirigente em período vedado

III – Falta de CND válida no pedido de renovação do CEBAS

VII- Erro na contabilização em títulos próprios.

Comparando os requisitos do art. 29, I e VII da Lei 12.101, de 2008, com os requisitos do art. 14 I, e III do CTN, vemos que há um paralelismo, não podendo usar o argumento da possível inconstitucionalidade do art. 29 para não os cumprir.

Quanto a questão de falta de CND no período, considerando que tal regra é meramente procedimental, estaria apta a ser regida por lei ordinária, nos termos da decisão do STF, ocorre que a falta de CND seria impedimento à concessão do CEBAS, que ainda estava pendente e não é o motivo da lide.

Portanto, resta tratar a questão do pagamento a dirigentes e as falhas encontradas na contabilidade.

Pagamento à diretor estatutário

Até a alteração da redação do art. 29 da Lei 12.101, 2008 havia uma vedação à remuneração dos diretores estatutários, seja de forma direta ou indireta. Com a alteração feita pela Lei 12.868/2013, o §3º passou a admitir o pagamento à empregados que, cumulativamente

também são diretores estatutários não remunerados, desde que haja compatibilidade de horário entre as funções.

Até 10/2013

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará *jus* à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22e23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I - não percebam seus **diretores, conselheiros**, sócios, instituidores ou benfeitores, **remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente**, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas **pelos respectivos atos constitutivos**; (redação antes da Lei nº 12.868, de 2013)

(grifei)

Após 10/2013 até 2015

I - não percebam, seus **dirigentes estatutários, conselheiros**, sócios, instituidores ou benfeitores, **remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente**, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a **remuneração aos diretores não estatutários** que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) DOU 16/10/2013

II - a **remuneração aos dirigentes estatutários**, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A **remuneração dos dirigentes estatutários** referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o **total pago a título de remuneração para dirigentes**, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, **cumulativamente, tenha vínculo estatutário e**

empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.
(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)”

De acordo com o Estatuto, no art.14, a Associação é administrada pelo Conselho Diretor, formado por: (art. 21) I – Presidente, III, Diretor Executivo e Financeiro e IV – Diretor Patrimonial.

Em 2011, o Sr. Hélio Joaquim de Souza foi eleito para o cargo estatutário de Presidente, e o Sr. Leonardo Dias para o cargo de Diretor Executivo e Financeiro. Ambos foram reeleitos em 2014. Na Ata, a eleição do Sr. Francisco Mendes para o cargo de Diretor Patrimonial ocorreu em 2014.

De acordo com as informações prestadas, em 2013, o Sr. Hélio era remunerado como empregado na função de contador, o Sr. Leonardo era remunerado como empregado na função de gerente financeiro e o Sr. Francisco era remunerado como empregado na função de chefe de Segurança.

Considerando que o SR. Francisco só foi eleito em 2014, fora do período do fato gerador, as condições de trabalho dele não importam para a decisão da lide.

No caso do Sr. Hélio, os valores dos pagamentos evidenciam uma possível obtenção de vantagens decorrentes do exercício das competências, funções ou atividades relativas ao vínculo estatutário.

A Ficha Financeira da e-fls. 347 demonstra que os vencimentos mensais pagos ao Sr. Hélio, pela função de contador, era de mais de 17.000,00, em 2013, o que correspondia a mais de 25 salários-mínimos da época.

Os recibos juntados às e-fls. 253 e seguintes, também do ano de 2013, mostram os pagamentos a pessoa jurídica AMIL & MARTINS SERVIÇOS CONTÁBEIS, no valor mensal de R\$ 3.471,36, de honorários mensais por serviços de contabilidade.

Do confronto dos documentos é possível verificar que a Entidade contratava o Sr. Hélio, Presidente, para a função de contador, com remuneração de mais de 17.000,00 e, no mesmo período, contratava os mesmos serviços de outra pessoa jurídica por um valor muito menor, R\$ 3.400,00.

No caso do Sr. Leonardo é possível verificar que a mudança de função para o cargo de Gerente ocorreu em 2011, com uma alteração salarial correspondente, todavia, a partir de 2012, já na condição de Diretor estatutário, seu o salário como celetista mais que dobrou se considerarmos em salários-mínimos (2011 era de R\$ 1.782,07 e em 2012 passou para R\$ 4.773,60), sem que tivesse ocorrido mudança de função.

A realização de pagamentos indiretos sempre foi vedada pela legislação. A partir de outubro de 2013 a lei permitiu a remuneração direta aos dirigentes estatutários, e sua acumulação com rendimentos obtidos como empregado, desde que atendidos os requisitos.

Assim, no caso concreto, a mudança legislativa não tem aplicação aos fatos pois **não há a determinação de remunerar direta aos dirigentes.**

Os fatos levantados apontam para uma possível utilização do poder de dirigente para obter, **de forma indireta, remuneração não prevista no estatuto**, prática sempre vedada pela legislação, independentemente se havia ou não compatibilidade de horário.

Ocorre que segundo o Fiscal, **motivou o lançamento, não pela percepção indireta de remuneração através de recebimentos incompatíveis com o mercado ou sem justificação para reajustes, mas pela percepção direta de remuneração com incompatibilidade de horário**

31. Em face do exposto, restou claro que a entidade descumpriu a redação original do inciso I do artigo 29 da Lei 12.101/2009, que teve vigência até 14/10/2013, uma vez que **ela remunerou seus dirigentes diretamente**. Mesmo com a atenuação da legislação a partir de 15/10/2013, a entidade **continuou a descumprir tal inciso, já que os dirigentes citados que detinham vínculo empregatício não possuíam compatibilidade de jornadas de trabalho**, pois, de acordo com as declarações apresentadas, exerciam uma jornada de trabalho no cargo assalariado de segunda a sexta-feira, no horário de 8:00h às 12:00h e 13:00h às 17:00h, não restando tempo suficiente para exercerem funções estatutárias de suma importância dentro da entidade.

Entendo que houve um erro no enquadramento dos fatos, pois não há vedação a percepção de salários dos empregados não remunerados como dirigente, e tal fato não tem relação com a jornada de trabalho, o artigo só se aplicaria caso de houvesse previsão no estatuto da entidade de remuneração direta, e não havia.

Incorreções na Contabilidade e na folha de pagamento

O segundo ponto trata da contabilização, na conta 3.1.2.01.0030, de serviços profissionais, a qual inclui pagamentos à física e pessoa jurídica em uma mesma conta, quando deveriam ser separadas, dada a necessidade de segregação das contas que podem ser base de cálculo da contribuição previdenciária. (anexo V) Tal fato importou na elaboração da folha de pagamento com erro, pois não incluía o pagamento por serviços prestado por pessoas físicas não empregados.

Outra inconsistência apontada é a contabilização das despesas referentes às férias de forma agrupada. O lançamento da conta 31.1.01.004, agrega, na mesma conta, pagamentos de férias normais, proporcionais, vencidas, dobradas e férias de aviso indenizado, que deveriam estar destacadas de maneira individual no Livro Diário.

Tais fatos constituem infração do art. 32, II da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, **de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;**

(...) (grifos não originais)

E são punidas com a multa genérica do art. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991 e 373 do RPS, correspondendo à R\$ 22.840,21.

Houve ainda a infração a preparar as folhas de pagamentos nos padrões estabelecidos pela legislação. De acordo com o anexo VI, não foi incluído os segurados contribuintes individuais no documento, contrariando o disposto no inciso I, 32 da Lei 8.212, de 1991.

E são punidas com a multa genérica do art. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991 e 283 do RPS, correspondendo à R\$ 2.284,05.

Os mesmos fatos também levaram à imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória nos termos do art. 29, IV, da Lei 12.101, de 2008, que determina a manutenção da escrituração contábil regular e segregada, assim como o art. 14, III do CTN. Motivo pelo qual o Fiscal também usou a inconsistência como mais um motivo para afastar o gozo da imunidade das contribuições previdenciárias.

A base da defesa é que houve mero erro de preenchimento e não erro de tal monta que significaria infringência ao disposto no art. 29, IV, da Lei nº 12.101, de modo a ser suficiente para afastar a imunidade.

Admite o erro de contabilização nas férias, mas afirma que tudo foi contabilizado. Quanto aos contribuintes individuais, informa que o serviço foi prestado em conjunto com concurso de empregados, então seria equiparado à pessoa jurídica.

Tal fato não ocorreu, a decisão de piso demonstra isso:

A defesa intenta que os serviços prestados pelos Srs Marcelo e Alexandre Lannes sejam atribuídos a pessoa jurídica Lannes e Lannes Advogados que integram.

Ora, neste sentido, não se pode acatar tal pretensão que vai de encontro aos recibos e contratos verificados pela autoridade fiscal (fls. 231 a 242, 529), que atestam a contratação diretamente com os Srs. Marcelo e Alexandre.

Na contratação com a atuada o acerto poderia ter sido promovido com a PJ ou com quaisquer sujeitos, integrantes ou não de sociedades de prestação de serviços.

No caso em mesa, **a prestação/contratação foi promovida entre a atuada e os Srs. acima identificados conforme claramente atestam os registros documentais** nos autos, que identificam os sujeitos, o serviço prestado e os valores por eles recebidos.

Quanto à alegação, não comprovada, de que os serviços foram prestados com ajuda de empregados, esta não pode ser oposta ao Fisco, não alterando a relação do prestador com a autuada, apurada por meio da documentação apresentada.

Igual sorte segue a alegação quanto ao Sr. Antônio Galvão, cujos serviços foram pagos a ele na qualidade de Técnico e Consultor de Segurança (recibos de fls. 243 a 251).

O doc 8 de f. 532, mencionado pela defesa, apenas traz um contrato com a empresa Exata Ocupacional datado de junho de 2000. Dissociado, portanto, dos recibos de 2013 assinados pelo Sr. Antônio na qualidade de prestador pessoa física.

Portanto, abstraindo-se de mensurar a dimensão dos erros na contabilidade, o que foi verificado é que houve o descumprimento das regras que levaram a imputação da multa por descumprimento das obrigações como a clara infringência ao inciso III do art. 14, do CTN, de modo a afastar o gozo da imunidade.

Tal conclusão está na mesma linha do Acórdão nº 2202-010.021, de 15/06/2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO DA COTA PATRONAL PREVIDENCIÁRIA. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITO OBRIGATÓRIO.

Na égide da Lei n.º 12.101/2009, é obrigatória a posse do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para que a entidade possa usufruir da isenção do recolhimento das contribuições para a Seguridade Social.

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. NÃO CONCESSÃO. NÃO APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101, DE 2009.

O descumprimento de obrigações acessórias pela entidade configura o não atendimento do requisito previsto no inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE LANÇAR EM TÍTULO PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE OS FATOS GERADORES DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 34. MULTA. CABIMENTO.

Constitui em infração à legislação deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, o que enseja a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

(grifei)

Ajuste da base de cálculo

Como pedido alternativo, caso se decida pela procedência do lançamento, a recorrente requer o ajuste da base de cálculo para exclusão das verbas de caráter indenizatório, que não incidiriam contribuição social previdenciária.

A decisão de piso pontuou que o pedido de exclusão da base de cálculo tinha de estar acompanhado das provas:

A atuada alega, embora sem demonstrar, a inclusão de Aviso Prévio Indenizado, Terço de Férias, 15 primeiros dias de afastamento em decorrência de incapacidade, na base de cálculo apurada pela auditoria fiscal.

Ora, conforme descrito pelo Fisco, as bases de cálculo foram extraídas das GFIP e das folhas de pagamento do atuado, a ele cabendo o ônus de demonstrar equívoco em seu cálculo ou eventual lapso da fiscalização no cômputo de suas informações, o que inocorreu.

Ademais, por amor ao debate, as verbas mencionadas são integrantes da base de cálculo, nos termos da legislação vigente.

No recurso o argumento do afastamento é em tese, mas não está acompanhado dos valores ajustes mensais nas bases de cálculo no caso concreto, de modo a demonstração de quais valores se refeririam à parcela de indenizatória, ônus do requerente.

Contribuições para fundos e entidades

Segundo a recorrente, citando o art. 149 do CTN, salienta a delimitação taxativa da incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico ao faturamento, a receita bruta ou valor da operação e ao valor aduaneiro, motivo pelo qual não houve recepção das contribuições a terceiros pelo EC nº 33/2001:

Significa dizer, em outras palavras, que o artigo 149, § 2º, inciso III da CF delimitou taxativamente a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico ao faturamento, a receita bruta ou valor da operação e ao valor aduaneiro, razão pela qual as contribuições interventivas destinadas ao INCRA e ao SEBRAE e a contribuição social geral ao Salário-Educação e SESC não foram recepcionadas pela EC nº 33/2001, motivo pelo qual a incidência das referidas contribuições sobre a folha de salários da Impugnante não pode ser exigida.

(...)

Desta forma, ao alterar a regra matriz de incidência das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico e restringir, de forma taxativa, que as alíquotas poderão ser ad valorem tendo como a base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, inc. III, “a” da CRFB/1988) e, ainda, específica, tendo como base a unidade de medida adotada (artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “b” da CRFB/1988), as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico não encontram suporte de

validade na Carta Republicana de 1988 para incidirem sobre a folha de salários, razão pela qual se afigura indevidas as contribuições devidas ao INCRA, ao SEBRAE, ao Salário-Educação e ao SESC, devendo nesse sentido ser julgado o presente recurso voluntário.

O Supremo Tribunal Federal se pronunciou sobre o assunto em 08/04/2021, quando, ao apreciar o Tema de Repercussão Geral nº 495, decidiu de modo contrário ao argumento da recorrente:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez.

1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários.

2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente **destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais** (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88).

3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”.

4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo.

5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

(RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021) - grifei

Ademais, o afastamento de lançamento sob a argumentação que é inconstitucional não é tema que possa ser apreciado neste Conselho, conforme já salientado.

Multa de ofício

Requer o cancelamento das penalidades sob a afirmação que se aplica ao caso o disposto no parágrafo único do 100 do CTN. O citado dispositivo trata da exclusão de penalidades em observância à ato normativo expedido pela autoridade administrativa. Afirma que os documentos 02 a 04, juntados com a impugnação, tratam de ato administrativo (concessão do CEBAS), então aplicar-se-ia ao caso.

Engana-se a recorrente. O lançamento é atividade plenamente vinculada e os artigos aplicáveis ao caso são os 142 e 149 do CTN, que prevê como e quando o lançamento deve ocorrer.

Fornecimento de alimentação aos trabalhadores

A autuação ocorreu por ter o empregador fornecido cesta básica sem a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

A decisão de piso manteve o lançamento sob a justificativa da ausência de inscrição no PAT.

A regulamentação sobre o assunto de alimentação fornecida ao empregado está disposta no art. 28, §9º, “c” da Lei nº 8.112, de 1991:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

Grifou-se

Já de acordo com os artigos 3º da Lei nº 6.321/76 e 6º do Decreto nº 5/1991, o pagamento in natura do auxílio-alimentação pela empresa nos programas de alimentação previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária e do FGTS.

A legislação sobre o assunto coloca o tema sobre a seguinte perspectiva, se há a inscrição regular da empresa no PAT, o valor pago pela alimentação não é base de cálculo da

contribuição. Isso é incontroverso. A questão que foi amplamente debatida nos tribunais é o fornecimento de alimentação por empresa que não estava regularmente inscrita no PAT.

Quando o fornecimento da alimentação fosse feito pela própria empresa, o entendimento e a jurisprudência consolidada é a expressa na Ementa do RESP 977.238/RS

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o **pagamento in natura** do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria **alimentação é fornecida pela empresa**, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

(Grifos não originais)

Considerando a jurisprudência pacífica sobre o assunto nos tribunais superiores, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011:

Ato Declaratório PGFN nº 3, de 2011: A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24/11/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre **o pagamento in natura do auxílio-alimentação** não há incidência de contribuição previdenciária". JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/ 11/ 2007)

(Grifos não originais)

A Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas nº 1.453, de 2014 e nº 1.867, de 2019 alterando o art. 58 da IN RFB nº 971, de 2009, suprimindo a obrigação de inscrição prévia:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições:

(...)

III - o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, observado o disposto no § 2º;

(...)

§ 2º Até 10 de novembro de 2017 deverá ser observado, em relação às parcelas a que se referem os incisos III, VII, VIII e XVI, que a não incidência prevista no caput aplica-se apenas:

I - à parcela in natura do auxílio alimentação;

O pagamento que ocorreu através de fornecimento de vale, é considerado “in natura. Assim, não é necessária a regular inscrição no PAT para afastar a incidência da contribuição social.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER em parte o recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO, para excluir o valor da alimentação da base de cálculo das contribuições.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora do voto vencedor.

Com a devida *venia*, apresento o voto vencedor pelas razões abaixo, cumprimentando desde já a Relatora pelo voto proferido.

Por ocasião do julgamento, os membros do colegiado, por maioria de votos, conheceram em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e rejeitaram a preliminar. Quanto ao mérito, deram parcial provimento para reconhecer a imunidade do contribuinte, cancelando a autuação fiscal referente à obrigação principal, e mantendo aquela relacionada ao descumprimento de obrigações acessórias. Nesse sentido, restou vencida a Conselheira relatora, em relação aos valores da obrigação principal da contribuição previdenciária, exceto para o valor do vale alimentação da base de cálculo daquela contribuição.

Pois bem.

Discorro a seguir, especificamente, as razões de decidir deste voto vencedor, sobre a manutenção da imunidade da recorrente com o cancelamento da autuação na parte da obrigação principal, atinente à contribuição previdenciária patronal e de terceiros.

Com base no cotejo dos fatos imputados pela autoridade fiscal com a documentação acostada dos autos, vislumbro que a recorrente comprovou atender aos requisitos legais à manutenção de sua imunidade, além de estar com o Certificado de Entidade Beneficente

de Assistência Social – CEBAS vigente, conforme apontado pela própria autoridade fiscal, no item 22 do relatório fiscal de fls. 145.

O voto da relatora restou vencido apenas na autuação sobre multas previdenciárias, que tratou do descumprimento de obrigações acessórias, especificamente sobre as incorreções na contabilidade e na folha de pagamento (fls. 133/134), a seguir relatado:

- (i) Infração por não lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos

Data de Apuração Multa 09/08/2017: R\$ 2.284,05

- (ii) Infração por não lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos

Data de Apuração Multa 09/08/2017: R\$ 22.840,21

Sobre a imputação acima tratada, o Colegiado entendeu não ser causa à perda da imunidade tributária constitucional do art. 195, §7º, em razão de erro de escrituração contábil.

Nesse sentido, o erro de escrituração comercial, não pode ser compreendido como a imprestabilidade de toda a escrituração da entidade, a sua ausência ou sua desconsideração, nos termos do art. 14 do CTN que motive a perda da imunidade.

Outrossim, entendo não ter à autoridade fiscal, a competência legal para valorar, corrigir e/ou conceituar o plano de contas da entidade do terceiro setor. Apesar da lei civil, em seu artigo 1.179 do Código Civil, dispor que todo empresário, sociedade e ou entidade deve seguir um sistema de contabilidade, cabe ao Conselho Federal de Contabilidade discorrer sobre as normas brasileiras de contabilidade, que apesar de complementar o direito tributário em muitos contextos, trata-se de uma ciência totalmente **autônoma**¹.

O apontamento feito pela autoridade fiscal, para embasar a autuação, refere-se a erros de lançamento contábil, que entendo serem passíveis de reclassificação ou erratas pela boa técnica contábil, mas não conduzem à interpretação de que faltou uma escrituração contábil regular ou ainda, houve omissão de lançamento de documentos.

Nesse sentido, deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, os valores das contribuições da empresa e seus totais recolhidos, enseja a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória e não a perda da imunidade constitucional.

¹ ITG 2002 (R1) Entidade sem finalidade de lucros: Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf)

Dessa forma, reformo a decisão de piso para cancelar o auto de infração em relação aos valores principais.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade; rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento para reconhecer a imunidade do contribuinte, cancelando a autuação fiscal referente à obrigação principal, e mantendo aquela relacionada ao descumprimento de obrigações acessórias.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade