



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10970.720013/2014-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.828 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
CANCELAMENTO DE CERTIFICADO DE ISENÇÃO
Recorrente FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE PATOS DE MINAS - FEPAM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2010

I - DA PREJUDICIALIDADE. LEVANTAMENTO M2. SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. ALINHAMENTO COM DECISÃO JUDICIAL.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do inciso IV da Lei 8.212/1991, redação conferida pela Lei 9.876/1999, que prevê a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Com isso, uma vez declarada a inconstitucionalidade desse fato gerador instituído pela Lei 9.876/1999, em decisão definitiva do STF e na sistemática da repercussão geral, por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Recurso Voluntário Provido.

II - DA NULIDADE. LEVANTAMENTOS F2, C2, O2 E T2.

ISENÇÃO/IMUNIDADE. CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESNECESSIDADE.

Nos termos do Parecer AGU n° GQ-169, a pessoa jurídica de direito privado não precisa ser possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fazer jus à isenção/imunidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/1991, desde que seja fundação devidamente instituída por meio de Lei.

AUSÊNCIA DE OBSERVÂNCIA A PARECER VINCULATIVO.
INSUFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. CANCELAMENTO DA
EXIGÊNCIA FISCAL.

Ao deixar de seguir o enunciado de Parecer vinculativo, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar 73/1993, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou superação do entendimento manifestado no enunciado Parecer AGU nº GQ169, considera-se insuficiente a fundamentação do lançamento fiscal, o qual, por essa razão, deve ser cancelado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer a exclusão dos valores lançados no “levantamento M2”. E, II) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para a exclusão do valores lançados nos “levantamentos F2, C2, O2 E T2”, vencidos os Conselheiros Lourenço Ferreira do Prado, Relator (Ronaldo de Lima Macedo) e João Victor Ribeiro Aldinucci, que encaminhavam no sentido de declarar a nulidade desses levantamentos por vício material (ausência de motivação). Designado para apresentar o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernente à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a Outras Entidades/Terceiros. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 12/2009 a 12/2010.

Também houve lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999.

O Relatório Fiscal da notificação (fls. 47/55) informa que a autuada teve a isenção das contribuições previdenciárias cancelada, a partir de 25/01/2002, em virtude do descumprimento do requisito previsto no art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ou seja, não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), desde aquela data, cuja emissão cabia ao Conselho Nacional de Assistência Social.

Informa também que o sujeito passivo ingressou com Mandado de Segurança (processo nº 1999.38302.001968-8) perante a Justiça Federal, visando o reconhecimento do direito à imunidade das contribuições previdenciárias (art. 195, §7º, CF 88), obtendo provimento liminar favorável, todavia a sentença denegou a segurança. Posteriormente, o contribuinte obteve decisão favorável do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em acórdão prolatado em 03/06/2003. Menciona que se trata de hipótese de imunidade condicional, que depende do atendimento pela entidade dos requisitos previstos em lei (art. 55 da Lei 8.212/91) para assegurar a proteção constitucional e que a matéria não se encontra definitivamente julgada, pois contra o acórdão foi interposto Recurso Extraordinário (RE 481558), não apreciado pelo STF, que determinou a devolução dos autos ao Tribunal de origem até o julgamento de outro processo similar, por se tratar de matéria com repercussão geral reconhecida.

Em face do mandado de segurança, o Fisco informa o crédito tributário, apurado sob a égide do art. 55 da Lei n. 8.212/91, encontra-se com sua exigibilidade suspensa até o julgamento definitivo do mandado de segurança acima mencionado.

Entretanto, como o art. 55 da Lei 8.212/91 foi revogado pela Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, que passou a reger a matéria, modificando os critérios para a isenção das contribuições previdenciárias por parte das entidades beneficentes de assistência social, entendeu a autoridade lançadora que o Mandado de Segurança n. 1999.38302.001968-8, acima mencionado, não ampara os créditos apurados a partir da vigência da nova lei, como é o caso em questão.

Registra que, sob a égide da nova legislação, a empresa **não** comprovou ser portadora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, emitido pelo

Ministério da Educação, nos termos dos arts. 3º, 12, 13 e 13-A da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 e alterações posteriores, motivo pelo qual não faz jus à isenção das parcelas patronais da contribuição previdenciária, conforme art. 1º da referida Lei.

Os lançamentos foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **Levantamento F2** → foram informadas as remunerações dos segurados empregados da empresa, conforme folha de pagamentos apresentadas pela empresa;
2. **Levantamento C2** → bases de cálculo relativas aos contribuintes individuais;
3. **Levantamento O2** → foram informadas as remunerações dos segurados empregados de obras de construção civil de responsabilidade da empresa, conforme folha de pagamentos apresentadas;
4. **Levantamento M2** → foram informadas as bases de cálculo relativas a serviços prestados por contribuintes individuais, por intermédio de cooperativa de trabalho, extraídas das GFIP entregues pela empresa;
5. **Levantamento T2** → foram informados os valores de frete prestados por contribuintes individuais. Sobre o valor do frete foi calculada a base de cálculo, equivalente a 20% do valor dos serviços prestados.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 12/02/2014 (fls. 01 e 150).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 153/167), alegando, em síntese, que era portadora do CEBAS, instituído por meio de lei.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis/SC – por meio do Acórdão 07-35.029 da 5ª Turma da DRJ/FNS (fls. 232/248) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados na notificação e no mais efetua repetição das alegações de defesa, acrescenta que deve ser aplicado o enunciado do Parecer AGU nº GQ-169, manifestado na Solução de Consulta nº 03/2013.

A Agência da Receita Federal do Brasil de Patos de Minas/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

I - DA PREJUDICIALIDADE. LEVANTAMENTO M2:

Constata-se que o “levantamento M2” refere-se à contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999.

De acordo com o artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Portaria MF nº 343 (Regimento Interno do CARF):

Art. 62. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A partir da competência 03/2000, tornou-se devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Entretanto, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, esse fato gerador instituído pela Lei 9.876/1999 foi declarado inconstitucional pelo STF e, por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Em 25/02/2015 foi publicada a decisão definitiva do STF, proferida na sessão de 18/12/2014, no sentido de declarar inconstitucional a exação em questão, nos seguintes termos:

“[...] Publicado acórdão, DJE, DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 25/02/2015 - ATA Nº 16/2015. DJE nº 36, divulgado em 24/02/2015.

(...)

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) 595.838

EMENTA: Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. [...]”

Com isso, percebe-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) – proferida no sentido de que o fato gerador incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991), é inconstitucional –, tornou-se definitiva em 25/02/2015 e, além disso, foi adotada a sistemática da repercussão geral (artigo 543-B da Lei 5.869/1973, Código de Processo Civil), restando a esta Turma de julgamento reproduzi-la em seus acórdãos.

II - DA NULIDADE. LEVANTAMENTOS F2, C2, O2 E T2:

O Fisco afirma que a Recorrente não comprovou ser portadora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), emitido pelo Ministério da Educação, nos termos dos arts. 3º, 12, 13 e 13-A da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, e alterações posteriores, motivo pelo qual não faria jus à isenção/imunidade das parcelas patronais da contribuição previdenciária, incluindo as contribuições sociais destinadas ao SAT/GILRAT e aos Terceiros/Outras Entidades.

Quanto às alegações postuladas na peça recursal, o recurso merece provimento. Para isso, adoto a fundamentação do Acórdão 2402-004.073, da 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária, de 16/04/2014, de lavra do Conselheiro Thiago Tabora Simões, que bem dirimiu a controvérsia posta nesta Corte Administrativa, devendo dar provimento ao recurso por suas próprias razões jurídicas.

Com efeito, o Acórdão 2402-004.073 fundamentou nos seguintes termos:

“[...] **Em Preliminar**

Da nulidade do Auto de Infração por vício material.

Alega a Recorrente que o auto de infração é nulo. Há respaldo em sua alegação.

A presente autuação se deu porque a Recorrente utilizou em GFIP o código correspondente a Entidade Filantrópica e Entidade Beneficente de Assistência Social, mas não apresentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

Ocorre que, nos termos do Parecer GQ-169, que dispõe sobre a isenção de contribuição de cota patronal e de terceiros, a criação, por lei, de entidade filantrópica supra o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.
(g.n.)

Vejamos:

“12. Finalidade filantrópica, todavia, parece ainda poder prescindir-se de ter havido sucessão. É que o que importa saber

é se o Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos único requisito ausente é exigível para que a nova Associação das Pioneiras Sociais goze das isenções de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991. E a mim me parece que não.

13. *A prática da filantropia pelas demais entidades que a elas se dedicam, ainda que tal objetivo figure nos seus atos institutivos, é algo que se lhes adiciona, é algo que lhe é externo, tanto que pode e, por vezes, acontece de o título servi-lhes apenas de fachada. Diferentemente é o que sucede com a nova Associação das Pioneiras Sociais. Nessa, quer ela queira quer não, a filantropia constitui sua finalidade; a entidade é filantrópica por natureza; por reconhecimento legal; porque foi criada para a prática da filantropia. E, em sendo assim, **a declaração legal supre o reconhecimento de um órgão burocrático da administração.***

14. *Por exposto, considerando que, conforme o Parecer acostado ao processo, o único requisito faltante para que a Associação das Pioneiras Sociais se veja isenta das contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991, **o certificado de filantropia é suprido pelo reconhecimento legal que institui a pessoa jurídica como entidade filantrópica, entendendo que se lhe aplicam as isenções das contribuições referidas.***

***A Fundação Educacional de Patos de Minas é uma instituição com personalidade jurídica própria, sem fins lucrativos, criada pela Lei Estadual nº 4.776/68, e instituída pelo Decreto Estadual nº 11.348/68.** Portanto, fica reconhecida a isenção das contribuições patronais objetos deste processo. [...]” (Acórdão 2402-004.073 da 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária, de 16/04/2014, Relator Thiago Tabor da Simões)*

A Recorrente (Fundação Educacional de Patos de Minas - FEPAM) teve a sua autorização de instituição por meio da Lei Estadual (art. 3º da Lei nº 4.776, de 27/05/1968), sendo instituída mediante Decreto Executivo n. 11.348, de 30/9/1968 (Governo de Minas Gerais). Com isso, em observância ao **Parecer nº AGU/MP-01/98, anexo ao Parecer nº GQ-169**, a comprovação do CEBAS é suprida pelo reconhecimento legal que instituiu a Recorrente como entidade sem fins lucrativos, reconhecida como entidade beneficente de assistência social desde que atendidos os demais requisitos legais.

Lei 4.776/MG, de 27/05/1968: *Autoriza a instituição da Fundação Universitária de Patos de Minas*

Art. 1º - Fica o Governo do Estado autorizado a instituir, com sede na Cidade de Patos de Minas, a Fundação Universitária de Patos de Minas, entidade que se regerá por estatuto aprovado em decreto do Executivo.

(...)

Art. 3º. A Fundação terá por objetivo criar e manter, sem fins lucrativos, a Universidade de Patos de Minas, instituto de ensino superior de pesquisas e formação profissional em todos os ramos

do saber técnico-científico e de divulgação cultural, cujos cursos serão gratuitos para os alunos que, demonstrando efetivo aproveitamento, provarem falta ou insuficiência de recursos, na forma do estatuto.

.....
Decreto n. 11.348, de 30/9/1968 Institui a Fundação
 Universitária de Patos de Minas

(...)

Art. 2º - A Fundação Universitária de Patos de Minas, instituída pelo Poder Público, terá por finalidade:

I - criar, instalar e manter, sem fins lucrativos, conforme o disposto na Lei nº 4.776, de 27 de maio de 1968, a Universidade de Patos de Minas, instituição de ensino superior de pesquisa e de formação profissional em todos os ramos do saber técnico e científico, nos termos da legislação que regula a matéria;

II - criar e manter serviços educativos e assistenciais que beneficiem os estudantes;

III - promover medidas que, atendendo às reais condições e necessidades do meio, permitam ajustar o ensino aos interesses e possibilidade dos estudantes;

IV - cuidar de atividades ligadas ao ensino e pesquisa da Universidade, desenvolvida, por todos os meios, intercâmbio cultural com entidades congêneres nacionais ou estrangeiras.

Nos mesmos moldes, foi a instituição e criação da Fundação examinada pelo **Parecer nº AGU/MP-01/98, anexo ao Parecer nº GQ-169**, conforme delineamento estabelecido no “itens 3 e 4” deste Parecer:

*“[...] 3. As Pioneiras Sociais - Devidamente **autorizado pela Lei nº 3.736, de 22 de março de 1960, o Poder Executivo, por meio do Decreto nº 48.543, de 19 de julho de 1960, instituiu a Fundação da Pioneiras Sociais.** A entidade sobreviveu por mais de três décadas, até que a Lei nº 8.246, de 22 de outubro de 1991, conferiu ao Executivo poderes para extingui-la, e para instituir o Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais: (...)*

4. Personalidade privada ou pública - Dúvida sobre a natureza da personalidade das entidades cuja criação ou instituição é autorizada por lei pode surgir, quando o ato autorizativo silencia a respeito. No caso do Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais, porém, o art. 1º da Lei nº 8.246, de 22.10.1991, é claro, quando autoriza a instituição de entidade com personalidade jurídica de direito privado. Ora, como a unanimidade da doutrina (J. Cretella Junior, Hely Lopes Meirelles, Celso Antônio Bandeira de Mello, Diógenes Gasparini) confere às autarquias personalidade de direito público, pode concluir-se que a entidade de que se trata autarquia não é. [...]”

No caso dos autos, o Fisco desconheceu o enunciado do **Parecer nº AGU/MP-01/98, anexo ao Parecer nº GQ-169**, aprovado pelo Presidente da República, de **08/10/1998**, ratificado pela Solução de Consulta COSIT nº 04/2013, de 07/02/2013 – o qual dispõe que a instituição (criação), **por lei**, de entidade filantrópica supre o Certificado ou Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), previsto nos arts. 3º, 12, 13 e 13-A da Lei 12.101/2009 (correspondente ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, que foi revogado) –, e, com isso, efetuou indevidamente lançamento de contribuições previdenciárias patronais, não levando em conta, portanto, o fato de a Recorrente ser isenta de contribuições sociais patronais que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91. **Isso configura ausência de motivação fática e jurídica do lançamento fiscal, vício insanável.**

“[...] Solução de Consulta Interna nº 4 - Cosit

Data: 7 de fevereiro de 2013

Origem: SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA 1ª REGIÃO FISCAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS INSTITUÍDA POR LEI. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIFICADO OU REGISTRO DE FILANTROPIA. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO DOS DEMAIS REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO DE PARECER DO AGU APROVADO PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA.

A criação de entidade filantrópica sem fins lucrativos por lei supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, é isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que atendidos os demais requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

*Dispositivos Legais: Lei Complementar n 73, de 10 de fevereiro de 1993, arts. 40 e 41; Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29; **Parecer AGU nº GQ-169**. [...]” (g.n.)*

Relatório

A Divisão de Fiscalização da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal (Difis/SRRF01) formulou consulta interna sobre requisitos para fins de gozo da isenção de contribuições para a seguridade social de que trata a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. A consulta foi analisada pela Divisão de Tributação da 1ª RF (Disit/SRRF01) e revisada pela Disit da 10ª RF (Disit/SRRF10), na forma do § 1º do art. 4º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 5 de setembro de 2011.

2. A consulente questiona se, com a publicação da Lei nº 12.101, de 2009, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, dispondo sobre a certificação e isenção concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades de assistência social, continua vigorando entendimento exarado em Parecer do Advogado-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República, que dispensou

determinada instituição de apresentar o certificado de filantropia para fins de gozo da isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Fundamentos

(...)

Conclusão

9. Conclui-se que a criação de entidade filantrópica sem fins lucrativos por lei supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 1991, desde que atendidos os demais requisitos previstos no art. 29 da Lei n 12.101, de 2009, consoante o disposto n. Parecer N. AGU/MP 01/98 (Anexo ao Parecer GQ-169).

Distinção entre entidade filantrópica e entidade beneficente de assistência social.

É importante esclarecer que o INSS exigia das entidades educacionais e de saúde o Certificado de Entidade de **Fins Filantrópicos**, a teor da **redação original** do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991. Na mesma toada, a Lei 9.429/1996 estipulou que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de **Entidade de Fins Filantrópicos**, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (**alteração 1**).

Posteriormente, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991 teve a sua redação alterada pela Medida Provisória nº 2.129-6/2001, reeditada até a MP nº 2.187-13/2001, esta em tramitação na forma da Emenda Constitucional nº 32/01. Essa última mudança na redação foi para exigir o **Certificado de Entidade beneficente de assistência social (alteração 2)**, o que permite requerer de outras entidades esse título, a par de uma abrangência maior do significado de entidade beneficente. Procurou-se justificar a nova redação dizendo-se que era para o texto se adequar à Constituição de 1988, artigo 195, parágrafo 7º, que prevê: “São isentas de contribuição para a seguridade social **as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei**”.

Lei 8.212/1991:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008).

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

Original: *II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;*

Alteração 1: *II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).*

Alteração 2: *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). (...)

Nesse caminho, percebe-se que o Parecer AGU nº GQ-169, de **08/10/1998**, ratificado pela Solução de Consulta COSIT nº 04/2013, de 07/02/2013, não fez distinção entre entidade filantrópica e entidade beneficente de assistência social, já que o seu conteúdo foi elaborado e publicado na época que a redação do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 (**alteração 1**) exigia o Certificado e o Registro de **Entidade de Fins Filantrópicos**, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

O doutrinador FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM¹ registrou a distinção entre entidade filantrópica e entidade beneficente de assistência social nos seguintes termos:

*“As entidades beneficentes de assistência social são mantidas com o objetivo de auxiliar os necessitados, isto é, qualquer pessoa que não tenha condições de prover o seu próprio sustento e o de sua família. **Este conceito é mais restrito do que entidade filantrópica, embora sejam erroneamente utilizados como sinônimos com muita frequência**”.*

A doutrina do Professor CELSO BARROSO LEITE, no artigo “Filantropia e Assistência Social”, publicado na Revista de Previdência Social nº 199/533, estabeleceu a diferença entre filantropia e assistência nos seguintes termos:

“Embora não menos amplo que o da filantropia, o conceito de assistência social oferece a vantagem da característica comum dos seus destinatários: a necessidade que têm dela. Enquanto as entidades filantrópicas prestam serviços úteis e com frequência valiosos, mas nem sempre essenciais, a assistência social tem por objetivo atender a necessidades vitais das pessoas que carecem dela. Convém insistir neste ponto: a necessidade da assistência, individual ou social, é inerente à sua natureza.

Uma entidade que ofereça, por exemplo, programas culturais gratuitos de alto nível dá a pessoas que não dispõem de recursos para pagar por eles uma oportunidade valiosa, benéfica e de alguma maneira filantrópica. Entretanto, isso não corresponde a uma necessidade básica, vital, dessas pessoas, que decerto apreciam programas culturais de bom nível mas poderiam viver sem eles. Ainda por outras palavras: trata-se de algo mais e não de um mínimo; e em última análise é essa a diferença entre filantropia e assistência.”

Nesse passo a passo, extrai-se ainda da Constituição Federal de 1998 que teríamos somente duas terminologias qualificadas para as entidades beneficentes: (i) **entidades sem fins lucrativos** (artigo 150, VI, “c”); e (ii) **entidades beneficentes de assistência social** (artigo 195, parágrafo 7º). Esta última terminologia seria o gênero e abarcaria também as denominações de entidades filantrópicas, pois o inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 sofreu alterações de Certificado de Entidade de **Fins Filantrópicos** (redação original) para **Certificado de Entidade beneficente de assistência social** (alteração 2). Por sua vez, a doutrina brasileira insere dentro do contexto lingüístico a **terminologia entidade filantrópica**

¹Curso de Direito Previdenciário – 7ª edição, Ed. Impetus, pág. 345.

e, em nenhum momento, o constituinte originário cuidou do termo filantrópico para se referir à imunidade prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal/1988.

Assim, ao interpretar o texto constitucional, percebe-se que ele cuida das **entidades beneficentes** (art. 150, inciso VI, alínea “c” – **impostos**; e art. 195, § 7º – **contribuição para a seguridade social**) e **não** de entidades filantrópicas para o gozo da imunidade. Avançado na interpretação, podemos registrar que, em sede doutrinária, a **Entidade Beneficente** é aquela entidade que atua em favor de outrem que não seus próprios instituidores ou dirigentes, podendo ser remunerada por seus serviços; e **Entidade Filantrópica** é entidade com idêntico escopo, mas cuja atuação é inteiramente gratuita, ou seja, nada cobra pelos serviços que presta. O constituinte originário ao outorgar a imunidade dos impostos não falou em “filantropia”, mas em entidades beneficentes de “assistência social e educação” sem fins lucrativos e, ao cuidar das contribuições sociais, cuidou de entidades beneficentes de assistência social e não apenas das entidades filantrópicas.

Parece indiscutível o seguinte: o constituinte originário erigiu dois tratamentos tributários diferenciados: (i) um para regular a imunidade, o que se menciona no artigo 150, VI, “c”, referente às **entidades sem fins lucrativos**, partidos políticos e sindicatos; e (ii) outro, para regulamentar a isenção/imunidade, artigo 195, parágrafo 7º, o qual se destina às **entidades beneficentes de assistência social (as que se denominam filantrópicas)**. **É imperioso fazer-se a distinção doutrinária entre elas:**

1. **a entidade filantrópica é aquela que os seus atos constitutivos a obrigam a prestar o tipo de assistência social a que se destina**, de forma gratuita, não promovendo nenhum tipo de venda de serviços e atendendo a todos os níveis da população; **as suas receitas são provenientes de doações e não decorrentes do que produzem sob a forma de prestação de serviços**. Inexistem, para estas, as figuras do *animus lucrandi* e do *animus distribuendi*. **É por essa razão que esse tipo de entidade é considerada de utilidade pública;**
2. Ao contrário, **a entidade sem fins lucrativos** é aquela que o seu estatuto assim a define, estabelecendo que um eventual lucro ou superávit seja aplicado na sua atividade institucional ou social. A ela não é proibitiva a venda de serviços e, muitos menos, ter lucro ou superávit porque a ninguém é vedada a busca de um resultado positivo como consequência do exercício de qualquer atividade. Dessa forma pode ter *animus lucrandi*, o que não pode fazer de forma alguma é a distribuição desse lucro ou superávit, ou seja, para esse tipo de entidade o que realmente é proibido é a presença do *animus distribuendi*. Sendo sem fins lucrativos, significa que de alguma forma pratique algum tipo de assistência social, porque se não persegue interesse próprio ou daqueles que as integram como sócios ou associados, eventuais resultados positivos têm que necessariamente reverter em benefício de outrem que, sendo carentes, torna a entidade sem fins lucrativos uma espécie do gênero beneficente de assistência social, mesmo não sendo filantrópica².

Deixo consignado que não se quer aqui sustentar o fato de que uma interpretação de cunho tão somente histórico deva preponderar ou se sobopor a outros métodos de interpretação. Longe disso e não acredito que assim seja. O fato é que o elemento

²Texto de Abílio Pereira Neto Auditor Fiscal da Previdência Social aposentado.

histórico da redação original e da redação alterada do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, ora registrando o termo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, ora registrando o termo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, deve ser considerado na aplicação dessa regra ora analisada.

Vejamos as terminologias utilizadas no conteúdo do PARECER Nº AGU/MP-01/98 (Anexo ao Parecer GQ - 169):

“[...] PARECER Nº AGU/MP-01/98 (Anexo ao Parecer GQ - 169). PROCESSO Nº 35000.005292/95-96

ASSUNTO: INSS. Isenção de contribuição de cota patronal e de terceiros.

EMENTA: A criação, por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991, desde que atendidos os demais requisitos prescritos no art. 55 da mesma lei.

PARECER

A Exposição de Motivos em que o Sr. Ministro da Previdência e Assistência Social solicita ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República seja ouvida a Advocacia-Geral historia com clareza e concisão a natureza da dúvida. Eis o texto da E.M. nº 86, de 12 de junho de 1998:

"Submeto a elevada consideração de Vossa Excelência processo administrativo de cobrança de créditos previdenciários no qual se discute a natureza jurídica da Associação das Pioneiras Sociais e se esta entidade encontra-se acobertada pela isenção a que se refere o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

2. A Consultoria Jurídica deste Ministério concluiu tratar-se de autarquia federal vinculada ao Ministério da Saúde e, como tal, excluídos estariam os seus servidores do Regime Geral da Previdência Social e, na linha do precedente do Supremo Tribunal firmado no caso do Banco Central, incluídos no Regime Jurídico da União.

3. De outro tanto, se se entender que a Associação das Pioneiras Sociais é uma sociedade de direito privado com empregados regidos pelo Regime da CLT, se não for sucessora - em termos jurídicos - da extinta Fundação da Pioneiras Sociais, não possuirá os privilégios desta última, uma vez que, entende o órgão jurídico, à época dos fatos geradores não cumpria todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para ser isenta de contribuições sociais.

4. Como este Ministério não tem atribuição para definir a natureza jurídica de entidade vinculada a outra pasta, e como s.m.j., esta definição é pressuposto básico para se verificar da incidência ou não da norma tributária,

propondo a Vossa Excelência seja solicitada a manifestação do Advogado-Geral da União para dirimir a controvérsia.”

2. A dúvida - que controvérsia não existe - consiste preliminarmente em saber se a Associação das Pioneiras Sociais, tal como definida pela Lei nº 8.246, de 22 de outubro de 1991, constitui autarquia ou pessoa jurídica de direito privado. Uma vez respondida a questão, urge saber se se amolda ao quadro de isenção traçado pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. [...]”

Por sua vez, o conteúdo da ementa da Solução de Consulta COSIT nº 04/2013, de 07/02/2013, registrou o seguinte: “Ementa: **ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS INSTITUÍDA POR LEI**”.

“[...] Ementa: ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS INSTITUÍDA POR LEI. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIFICADO OU REGISTRO DE FILANTROPIA. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO DOS DEMAIS REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO DE PARECER DO AGU APROVADO PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA. [...]”

Diante desse quadro jurídico e após o advento da Lei 12.101/2009, impõe-se a afirma que, com base no texto constitucional e nas alterações encampadas pelo inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, o regime normativo do enunciado do Parecer AGU nº GQ-169, de **08/10/1998**, ratificado pela Solução de Consulta COSIT nº 04/2013, de 07/02/2013, deverá abarcar também a Recorrente, que é uma Fundação Educacional instituída por Lei Estadual de Minas Gerais (art. 3º da Lei nº 4.776, de 27/05/1968), sem fins lucrativos e reconhecida como entidade beneficente de assistência social, desde que atendam os demais requisitos necessários ao gozo da isenção/imunidade da contribuição previdenciária, tais como os requisitos previstos no art. 29 da Lei 12.101/2009³, já que, na época da publicação desse Parecer da AGU em 1998, não existia o termo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (**alteração 2**, redação dada pela Medida Provisória 2.187-13/2001) e sim Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (redação dada pela Lei 9.429/1996).

³ Lei 12.101/2009:

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

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

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

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

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

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

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

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

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

Sobre o vício praticado entendendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Em outras palavras, deixar de seguir o enunciado de Parecer vinculativo, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar 73/1993, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou superação do entendimento manifestado no enunciado Parecer AGU nº GQ169, considera-se não fundamentado o lançamento fiscal e, portanto, nulo, um vez que isso acarreta prejuízo manifesto ao sujeito passivo do seu direito de defesa e do contraditório.

LC 73, de 1993:

Art. 40. Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República.

§ 1º O parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

§ 2º O parecer aprovado, mas não publicado, obriga apenas as repartições interessadas, a partir do momento em que dele tenham ciência.

Art. 41. Consideram-se, igualmente, pareceres do Advogado-Geral da União, para os efeitos do artigo anterior, aqueles que, emitidos pela Consultoria-Geral da União, sejam por ele aprovados e submetidos ao Presidente da República.

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco, no Relatório Fiscal, delineou um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma falta de motivação ou, no mínimo, uma motivação insuficiente e contrária ao enunciado do Parecer AGU nº GQ-169. Esse entendimento está em consonância com a regra do art. 142 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A **atividade administrativa de lançamento é vinculada** e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)*

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁴: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do Fisco com o contribuinte.

Nesse sentido, vejamos os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)” (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) (g.n.)

⁴ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Editora ESMAR, 2010. p. 1194.

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicado as demais preliminares e o exame de mérito.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, para reconhecer:

(i) a exclusão do valores lançados no “**levantamento M2**”, em razão da não incidência de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme declaração de inconstitucionalidade do STF na sistemática de repercussão geral (RE 595838/SP); e

(ii) a exclusão do valores lançados nos “**levantamentos F2, C2, O2 E T2**”, em razão da declaração de nulidade **por vício material** (ausência de motivação), nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Ronnie Soares Anderson, Redator designado

O tema nulidades é, notoriamente, um dos mais desafiadores em todos os campos do direito, não sendo diversa a situação no direito tributário.

No tocante ao contencioso tributário federal, o Decreto nº 70.235/1972 traz capítulo específico contendo as hipóteses de declaração de nulidade, em seus arts. 59 a 61. Por outro lado, é fato que a doutrina e jurisprudência administrativa vem circunstancialmente reconhecendo outras hipóteses de decretação de nulidade que não as regradas nesses dispositivos, porém tal abordagem ainda carece de sistematização científica.

Decerto nas situações em que se verifica claro cerceamento de defesa (art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972), ou controvérsia justificada acerca da natureza do vício que permeia a autuação, se formal ou material - com as decorrentes repercussões na definição do prazo decadencial, ex-vi do inciso II do art. 173 do CTN - é recomendável que no julgamento e no acórdão recursais se enfrente de maneira explícita a matéria nulidade.

Considero, todavia, que na maioria das demais situações que ensejam a alteração da autuação nos termos do art. 145 do CTN, em benefício do contribuinte, o importante é que no comando contido no dispositivo do acórdão esteja objetivamente estabelecida a desconstituição, total ou parcial, do ato administrativo do lançamento, bem como seu alcance no caso concreto.

Assim, suficiente e inequívoca a determinação que, sem adentrar no tema das nulidades, simplesmente cancela a exigência (gravame, lançamento) indevida ou mesmo dá provimento ao recurso, parcial ou totalmente, quando houver sido esse o pleito formulado pelo interessado.

Consequentemente, e não havendo controvérsias adicionais quanto à matéria de fundo, o Colegiado, por maioria de votos, entendeu ser mais adequada a redação do dispositivo nos termos a seguir expostos.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO, para reconhecer:

(i) a exclusão do valores lançados no “levantamento M2”, em razão da não incidência de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme declaração de inconstitucionalidade do STF na sistemática de repercussão geral (RE 595838/SP); e

Processo nº 10970.720013/2014-99
Acórdão n.º **2402-004.828**

S2-C4T2
Fl. 11

(ii) a exclusão do valores lançados nos “levantamentos F2, C2, O2 E T2”, nos termos do voto.

Ronnie Soares Anderson.

CÓPIA