



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 12448.727120/2016-53 |
| ACÓRDÃO | 2302-003.928 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 4 de dezembro de 2024 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | PROVÍNCIA BRASILEIRA DA CONGREGAÇÃO DA MISSÃO |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ISENÇÃO. ADI nº4480. REQUISITOS.

Aplicam-se os requisitos do art. 14 do CTN para reconhecimento da situação de isenção/imunidade. A ocorrência dos incisos III, IV, VII e VIII da Lei nº12.101/2009 não implica, necessariamente, a ocorrência do disposto no inciso III, art. 14 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa e Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo votaram pelas conclusões. Vencido o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Freitas de Souza Costa.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração (efls. 2 a 121) relativo à exigência de Contribuições Sociais Previdenciárias: Contribuições Previdenciárias da Empresa, GILRAT e as devidas a outras Entidades e Fundos: SESC, INCRA, SEBRAE e Salário Educação – FNDE do período de apuração de 01/01/2012 a 31/12/2012.

Reproduzo trechos do Relatório da decisão de piso, que bem descreve o processo (fl.2 e 3 do Acórdão de Impugnação):

- Auto de Infração referente às Contribuições Previdenciárias da Empresa e GILRAT1, no valor total de R\$ 5.896.976,48.
- Auto de Infração relativo às Contribuições devidas a outras Entidades e Fundos: SESC, INCRA, SEBRAE e Salário Educação - FNDE, no montante de R\$ 1.236.217,41.
- Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias dos Segurados do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, R\$ 8.813,49.
- Auto de Infração pelo descumprimento de obrigações acessórias, R\$ 46.646,30.

Noticia o Relatório Fiscal, fls. 122/153, que:

A Interessada não cumpriu três exigências legais, contidas no art. 29 da Lei 12.101/09, para o gozo da imunidade condicionada contida no § 7º, art. 195 da Constituição Federal.

(...)

Não foi apresentado o CEBAS - Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social concedido pelo Ministério da Educação - MEC, com validade para o ano de 2012. Em razão disso, o Setor Fiscal solicitou esclarecimentos ao Ministério da Educação, que informou sobre a inexistência de certificado ativo em 2012; há um pedido que se encontra em análise e o último certificado válido que a entidade possui abrange o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009. (...)

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, a Interessada declarou que não foram localizados documentos de despesa que deram causa aos lançamentos contábeis de honorários profissionais - Conta 51702-2. No que diz respeito as despesas lançadas na conta contábil 51111 - Manutenção e Conservação, foram apresentados documentos ilegíveis, conforme anexo 09.

(...)

Destaca as obrigações acessórias não cumpridas: Entrega de GFIP5 com omissão de informações; não apresentação de todos os documentos solicitados; empresa não preparou folha de pagamento para todos os segurados contribuintes individuais (autônomos), que lhe prestaram serviço; a empresa não efetuou o desconto da contribuição de segurado de todos os contribuintes individuais (autônomos), que lhe prestaram serviço e não lançou em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Em razão da perda da isenção o Setor Fiscal realizou o reenquadramento do FPAS, de 639 (Entidades beneficentes de assistência social, com isenção concedida na forma do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991) para 574 (Estabelecimento de Ensino - Sociedade Cooperativa no qual explora atividade econômica relacionada neste código).

As Contribuições declaradas em GFIP (empregados e Contribuintes Individuais) não foram objeto de lançamento de ofício, já que a GFIP constitui o crédito tributário nos termos do § 7º do art. 33 da Lei 8.212/91.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 4ª Turma DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação mantendo todos os Autos de Infração.

Cientificado do acórdão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, sustentando, a aplicação da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 566.622/RS – Tema 32 de Repercussão Geral. Sustenta também que possuía CEBAS válida na época do lançamento, em razão do seu pedido de renovação do CEBAS estar pendente de decisão definitiva pelo MEC, que não descumpriu o disposto nos incisos VI e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 e que os autos de infração são nulos em face da isenção previdenciária e do pedido de renovação do CEBAS protocolado antes da publicação da Lei nº 12.101/2009.

Posteriormente, na petição protocolada em 29/11/2024, a Recorrente traz ao conhecimento fatos supervenientes à interposição do recurso voluntário: a) que tem nova denominação social - ASSOCIAÇÃO PBCM DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL; b) que obteve o deferimento do CEBAS para o período (retroativo) de 01/01/2010 a 31/12/2014, juntando a Portaria MEC-SERES nº 292 de 26/04/2018 (DOU de 27/04/2018, Seção i, pág. 57).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2. Razões do Recurso

A Recorrente alega que o caso atrai a aplicação da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 566.622/RS – Tema 32 de Repercussão Geral: *Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.*

Na linha do decidido pelo STF ao julgar o RE nº 566.622, atendidos os requisitos dispostos no artigo 14, do CTN, o que ocorre no caso da recorrente, não poderiam ser exigidas as contribuições previdenciárias.

Como se sabe, o §7º do art. 195 da Constituição Federal determina que as entidades beneficentes de assistência social serão "*imunes*" da contribuição para a seguridade social desde que atendidas as exigências previstas em lei.

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal com força normativa de lei complementar veda à União cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 9º, inciso IV, alínea "c"). Ainda, traz em seu artigo 14 os requisitos necessários à fruição do benefício que lhes é assegurado. É ver:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

No âmbito da legislação ordinária, inicialmente a Lei nº 8.212/91 trouxe, em seu artigo 55, exigências para a concessão de isenção às entidades beneficentes de assistência social.

O dispositivo foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do RE nº 566.622/RS (Tema 32), à luz do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, que restringe à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em resumo, o STF entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação (CEBAS), à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária.

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

Na oportunidade, foi fixada a seguinte tese:

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

Posteriormente, o mencionado art. 55 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 12.101/09, que embasa o presente lançamento. Nos termos do artigo 3º da referida lei, a concessão da certificação deveria observar o cumprimento dos requisitos dispostos nas Seções I a IV do seu Capítulo II, as quais estabeleciam também contrapartidas de atuação necessárias ao usufruto da isenção, como é o caso do previsto no art. 29, fixando critérios que ultrapassam o previsto pelo Código Tributário Nacional.

A Lei nº 12.101/09 foi objeto de julgamento na ADI 4480. O STF foi instado a se pronunciar acerca da (in)constitucionalidade de diversos dispositivos da novel legislação, entre eles o referido inciso 'VII' que sustenta o lançamento.

Em sessão de julgamento finalizada em 26/03/2020, o Tribunal Supremo declarou a inconstitucionalidade de diversos dispositivos, nos seguintes termos:

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do **art. 29, VI**, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Como se vê, não houve a declaração de inconstitucionalidade formal do art. 29, VII da Lei nº 12.101/09. Contudo, merece especial atenção o trecho do voto do Min. Relator Gilmar Mendes, detalhando a motivação adotada e a compreensão acerca do referido artigo:

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o **art. 14 do Código Tributário Nacional**, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

(...)

Transcrevo novamente o art. 14 e incisos do Código Tributário Nacional:

"Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). **E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.** Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

Da leitura verifica-se que, reafirmando o entendimento consignado no Tema 32, não foi declarada a inconstitucionalidade formal do dispositivo (inciso ‘VII’ do art. 29), vez que, na compreensão da Corte, encontra respaldo na legislação complementar (art. 14 do CTN).

Não obstante, observa-se que o Ministro vai além ao fazer a correspondência expressa dos incisos do artigo 29 da Lei nº 12.101/09 com aqueles previstos no artigo 14 do CTN. Conclui que o dispositivo seria equivalente, por “consequência dedutiva”, ao inciso III do artigo 14 do CTN.

Assim, em interpretação ao decidido pelo STF no Tema 32 de Repercussão Geral, bem como por ocasião da análise da ADI 4480, tem-se as seguintes premissas:

- a) Os requisitos a serem verificados como contrapartida para a fruição da imunidade das contribuições previdenciárias por entidades beneficentes são aqueles previstos no artigo 14 do CTN;
- b) O inciso VII do artigo 29 da Lei n. 12.101/09 é correspondente ao que determina o inciso III do artigo 14 do CTN.

Superada tal ponto, passo ao exame da questão relativa ao fato de o auto de infração ter sido lavrado em razão de a Recorrente deixar de apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS com validade para o ano de 2012.

Assim entendeu a decisão recorrida (fl. 6):

No vertente caso o recurso da Interessada foi intempestivo, conforme relata o item 4 do Ofício nº 2637/2014 - CGCEBAS/DPR/SERES/MEC, de 22 de julho de 2014, fl. 816. Em razão da intempestividade o recurso não foi conhecido, assim foi mantido na íntegra a decisão contida na Portaria SEB nº 190, de 18 de março de 2011, da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação, que indeferiu o pedido - fl. 818, Diário Oficial da União nº 110, de 12 de junho de 2015. Referida Portaria foi Publicada no Diário Oficial da União em 22/03/2011 - fl. 126, item 18, "b". Portanto, não há que falar em imunidade condicionada sem a exigida certificação, tampouco na aplicação do § 2º do art. 24 da Lei 12.101/2014, pois, como visto há permissão legal para o lançamento e sobrestamento do julgamento até a decisão do recurso, com efeito *ex tunc*. No iter processual atual, já se tem

decisão, inclusive em grau de recurso, sobre a renovação do CEBAS, como visto, desfavorável à Interessada.

Em seu recurso a Recorrente sustenta que possuía certificação válida na época, nos termos do art. 24 da Lei nº 12.101/2009, visto que em face do indeferimento do seu pedido de renovação do CEBAS pelo MEC apresentou recurso que estava pendente de decisão.

E agora, na petição protocolada em 29/11/2024, a Recorrente informa que através da Portaria MEC/SERES nº 292/2018, de 26/04/2018 (DOU de 27/04/2018, Seção I, p. 57) teve deferido o seu pedido de renovação do CEBAS, objeto do Processo MEC nº 23123.001851/2011-40, válido para o período de 01/01/2010 a 31/12/2014.

Além de ter anexado ao processo a referida portaria, a Recorrente também anexou o Ofício 918/2018, através do qual o Ministério da Educação lhe comunicou o deferimento do seu pedido de renovação do CEBAS, acompanhado da respectiva Nota Técnica nº 507/2018, igualmente anexada.

Assim consta na Nota Técnica nº 507/2018:

I – RELATÓRIO

1. Trata-se de pedido de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, protocolado pela requerente neste Ministério da Educação – MEC, em 24/09/2010 (Doc. SEI nº. 0268244, pág. 01), para análise quanto ao cumprimento dos requisitos exigidos na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, no Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010, no Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, e de critérios técnicos previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e na legislação aplicada à matéria.

(...)

II – ANÁLISE

(...)

4. Preliminarmente, cumpre informar que a requerente possuía certificado anterior, válido no período de 01/01/2007 a 31/12/2009, conforme Portaria nº 190, de 18/03/2011, expedida pelo Ministério da Educação, e publicada no Diário Oficial da União de 22/03/2011 (Doc. SEI nº. 0268244, pág. 234).

5. Considera-se, portanto, tempestiva a solicitação de renovação, protocolada em 24/09/2010 conforme disposto no parágrafo único, do art. 12, da Lei nº 12.868, de 2013.

Diante do exposto, não resta dúvida de que a Recorrente possuía CEBAS válida na época da lavratura do auto de infração. Todavia, cabe ressaltar que ele não se deu tão somente em razão do CEBAS. Assim aponta a decisão recorrida:

As outras duas exigências, descumpridas, contidas nos incisos VI e VII do art. 29 da Lei 12.101/09, dizem respeito à localização de documentos de despesa que deram causa aos lançamentos contábeis de honorários profissionais - Conta 51702-2 e em relação a conta contábil 51111 - Manutenção e Conservação, foram apresentados documentos ilegíveis. Também são destacadas várias obrigações

acessórias não cumpridas: Transmissão de GFIP com omissão de informações; não apresentou todos os documentos solicitados; empresa não preparou folha de pagamento para todos os segurados contribuintes individuais (autônomos), que lhe prestaram serviço; a empresa não efetuou o desconto da contribuição de segurado de todos os contribuintes individuais (autônomos), que lhe prestaram serviço e não lançou em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A Impugnante reconhece não ter entregue todos os documentos e que alguns se apagaram com o passar do tempo. Mesmo assim, entende que não é razoável, tampouco proporcional utilizar tais fatos para fins de afastar a imunidade condicionada.

No caso em comento, não se observa nenhuma desproporcionalidade ou irrazoabilidade no ato de aplicação da Lei 8.101/09, uma vez que as autoridades fiscais são vinculadas às normas e a situação fática da Interessada se subsume as regras contidas no caput do art. 29 da Lei 12.101/2009 e nos seus incisos VI, VII, conforme as provas existentes nos autos, somados ao reconhecimento, pela própria Interessada, do não cumprimento parcial das obrigações acessórias.

Não se pode deixar de consignar que a opção da Interessada em realizar espontaneamente o pagamento do Auto de Infração relacionado ao descumprimento de obrigações acessórias, quando tinha a oportunidade de impugnar, só reforça o que antes já estava evidenciado, o não atendimento dos requisitos estampados nos incisos VI, VII do art. 29 da Lei 12.101/2009 e o pagamento do referido Auto de Infração não altera a situação de motivou sua lavratura.

Como a Recorrente efetuou o pagamento da parte do auto de infração relativa ao descumprimento de obrigações acessórias e restou comprovado que possuía CEBAS válida quando da lavratura do auto de infração, entendo que não há motivo para mantê-lo.

4. Conclusão

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, redator designado

Parabenizo a ilustre relatora pelo brilhante voto, o qual concordo com as conclusões, todavia, divirjo dos fundamentos adotados.

Entendeu a relatora que o contribuinte possuía CEBAS válido para o período autuado, e que a ausência do CEBAS teria sido o fundamento do auto de infração. Logo, deu provimento ao Recurso Voluntário por não vislumbrar fundamento remanescente para mantê-lo.

Identifico que o Relatório Fiscal descreve em seu item III (e-fls. 125 e seguintes) que o contribuinte teria descumprido três requisitos da lei nº 12.101/2009, quais sejam: artigo 29, *caput* e incisos VI e VII.

O *caput* do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 remete diretamente ao CEBAS, porém, com a devida *vênia*, seus incisos VI e VII possuem autonomia do CEBAS, tendo também se constituído em fundamentos do auto de infração.

Em mesmo sentido entendeu o acórdão *a quo*, do qual destaco e seguinte trecho:

(...) Tampouco se verifica, no caso concreto, afronta aos dispositivos contidos no art. 9º da Lei 12.868/2013 e art. 53 do Decreto nº 8.242/2014, **pois o afastamento da imunidade condicionada está também ancorado nos incisos VI e VII do art. 29 da Lei 12.101/09 e não apenas no caput do referido artigo.** (grifos deste redator)

A questão aqui tratada, da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, é tema que passou por diversas alterações legislativas, bem como apreciação de nosso Supremo Tribunal Federal (STF), nos últimos anos. A apreciação pelo STF, ocorrida após a decisão de DRJ aqui recorrida, deu novos contornos ao tratamento da matéria. Me valho de trecho do acórdão de nº 2302-003.802, de minha relatoria, no qual resumi as alterações ocorridas sobre o tratamento da matéria.

O artigo 55 da Lei nº8.212/1991 foi revogado pela Lei nº12.101/2009.

Posteriormente a Lei nº 12.101/2009 foi revogada pela Lei Complementar nº187, de 16 de dezembro de 2021, a qual dispôs o seguinte em seu artigo 41.

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em exame conjunto com as ADI's 2.028, 2.036, 2.228, e 2.621, decidiu sobre o RE Nº566.622/RS, o qual seguiu sob o rito da repercussão geral, Tema nº32. Foi exarada a seguinte decisão:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, **especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas**", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019. (grifo meu)

Esclarecedor destacar o seguinte trecho do relatório do acórdão de embargos de declaração à decisão proferida.

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Na sessão do dia 02.03.2017, esta Suprema Corte, por maioria, conheceu das ações diretas de inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621 como arguições de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. **No mérito, por unanimidade, o Tribunal julgou procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs 2028 e 2036 para declarar a inconstitucionalidade (a) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterada a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991** e lhe foram acrescidos os §§ 3º, 4º e 5º) e (b) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998; bem como julgou parcialmente procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs 2621 e 2228.

Essas ações foram julgadas em conjunto com o RE 566.622, sob a Relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Destaque-se também os seguintes trechos do voto da Ministra Rosa Weber (Relatora), nos quais há uma consolidação dos objetos das várias ADIs apreciadas:

Na ADI 2028, ajuizada pela CNS, foi requerida a declaração da inconstitucionalidade (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º; e (ii) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998.

Em sua extensão está integralmente contido o **objeto da ADI 2036**, ajuizada pela CONFENEN, em que **requerida a declaração da inconstitucionalidade (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991** e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º; e (ii) dos arts. 4º e 5º da Lei nº 9.732/1998.

Quase coincidentes, os objetos das citadas ações somente não são idênticos porque, na ADI 2036, ao contrário da ADI 2028, não há impugnação específica ao art. 7º da Lei nº 9.732/1998.

Na ADI 2228, pede-se a declaração da inconstitucionalidade:

(i) do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, tanto na redação original quanto na redação que lhe foi dada pelo art. 5º da Lei 9.429/1996;

(ii) do art. 55, III, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pela Lei 9.732/1998; e

(iii) do art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993;

(iv) dos arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998 e, subsidiariamente, dos arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

Na ADI 2621 foram veiculados os pedidos de:

(i) declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, na parte em que alterou o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991;

(ii) declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º e 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, na parte em que alteraram o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991 e os arts. 9º e 18, III e IV, da Lei nº 8.742/1993, a fim de fixar a exegese de que “o Conselho Nacional de Assistência Social, ao proceder o registro e a concessão de certificado de entidade beneficente de assistência social, está sujeito tão-somente à exigência de prova de que: a) a entidade atende aos requisitos do art. 14 do CTN; b) tem por objetivo as atividades enumeradas no art. 203 da CF ou qualquer outra destinada a assegurar os meios de vida à população em geral; c) independentemente de exercer sua atividade institucional mediante remuneração, atende também gratuitamente a carentes, na medida dos recursos disponíveis da própria entidade”; e

(iii) declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV, 3º, VI, e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único, do Decreto nº 2.536/1998 e, subsidiariamente, dos arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993/1998.

Os pedidos deduzidos nestas duas (ADI 2228 e ADI 2621) ações diretas sobrepoem-se nos seguintes pontos: art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993 e arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998, e, subsidiariamente, arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

Apresentados de forma consolidada, os seguintes dispositivos normativos foram impugnados no conjunto das ações:

(i) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original;

(ii) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 5º da Lei 9.429/1996;

(iii) art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001;

(iv) art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993, na redação original;

(v) arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei nº 8.742/1993, na redação dada pelo art. 5º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001;

(vi) art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º;

(vii) arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998.

(viii) arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998 e, subsidiariamente, os arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

(...)

Considerado o que estampado nos dispositivos transcritos, o Plenário desta Corte, em jurisdição abstrata e objetiva, declarou a inconstitucionalidade dos seguintes preceitos normativos:

(i) art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acresceu os §§ 3º, 4º e 5º;

(ii) arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998;

(iii) arts. 2º, IV, e 3º, VI e §§ 1º e 4º, e 4º, caput e parágrafo único do Decreto 2.536/1998;

(iv) arts. 1º, IV, 2º, IV, e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.

Não há referência, nas aludidas certidões, todavia, aos seguintes preceitos, impugnados nas ADIs 2.621 e 2.228:

(i) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original;

(ii) art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 5º da Lei 9.429/1996;

(iii) art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001;

(iv) art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993, na redação original;

(v) arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei nº 8.742

(...)

Em sede da ADI 4480 a decisão foi a seguinte:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, acolheu parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para complementar a decisão embargada a fim de fazer constar o art. 29, VI, da Lei nº 12.101/2009 no dispositivo da decisão embargada, cuja

redação passa a ser a seguinte: "Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; **do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009**, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009", tudo nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 18.12.2020 a 5.2.2021. (grifo meu)

A decisão do acórdão da ADI 4480, supra, considerou inconstitucional o inciso VI do art. 29, da Lei nº12.101/2009.

Restou assim verificar se, do conjunto de alterações legislativas, decisões administrativas e judiciais, o descumprimento do inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 seria fundamento suficiente a afastar a pretendida isenção/imunidade condicionada.

As condutas que ensejaram a referida capitulação legal pela fiscalização estão elencadas no item 23 do Relatório Fiscal, à e-fl. 127. Tratou-se de descumprimentos de obrigações acessórias como: omissões em GFIP, ausência ou desconformidade de alguns dos documentos de despesa apresentados, incompletude da folha de pagamento, erros em alguns descontos da contribuição do segurado, e erro em alguns lançamentos contábeis.

Cotejando-se as condutas descritas, frente ao disposto à época pelo Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 14, não se encontra correspondência.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Os descumprimentos de obrigações acessórias relatados encontram-se no campo do erro corriqueiro, conforme demonstrado na peça recursal às e-fls. 868 e seguintes, não sendo

capazes de atrair a capitulação no inciso III do art. 14 do CTN. Neste sentido também foi o entendimento que apresentei em voto do acórdão de nº 2302-003.802, e que ora reproduzo parcialmente.

O entendimento do Ministro do STF, Gilmar Mendes, exposto no trecho do acórdão da ADI 4480, acima transcrito neste voto, pode sugerir entendimento contrário à alegação do contribuinte.

Em entendimento possível, o descumprimento da obrigação acessória previsto no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, se amoldaria, segundo o entendimento do Ministro no trecho acima, como consequência dedutiva do mandamento do inciso III do art. 14 do CTN. Desta forma, ficaria caracterizado o descumprimento de requisito previsto em lei complementar para que o contribuinte mantivesse sua condição de imunidade no ano-calendário de 2009, validando a premissa da fiscalização nas presentes autuações.

Contudo, esse não é o melhor entendimento, no sentido de que o Ministro já teria assente a interpretação de que a ocorrência dos incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, mesmo ocorrendo de forma isolada, implicariam necessariamente na aplicação do inciso III do artigo 14 do CTN, como consequência dedutiva.

Os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009 descrevem uma pluralidade de situações, por certo a do inciso VII se amolda à conduta da recorrente, porém, não há uma correspondência direta, deste inciso isolado, com a situação prevista no inciso III do artigo 14 do CTN.

Dentre os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29, há incisos que, isoladamente, se amoldam ao III do artigo 14 do CTN. É o caso dos incisos IV e VIII.

Já em relação aos incisos III e VII, não se vislumbra essa relação direta e automática. Seja ocorrendo isoladamente, seja ocorrendo em conjunto, é necessário uma análise mais detalhada do caso concreto.

No caso em tela, tivemos a ocorrência do inciso VII: descumprimento de obrigação acessória estabelecida na legislação tributária. Analisemos qual foi a obrigação acessória descumprida.

O contribuinte não declarou nem mesmo no código, indevido, de entidades isentas, a quase totalidade das remunerações auferidas pelos contribuintes individuais, que foram objeto de levantamento fiscal e obtida com base nas remunerações constantes da DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE-DIRF- ano calendário de 2009.

O Tema 32 do STF assentou a seguinte tese:

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

A conduta do contribuinte foi no sentido de descumprir um dever instrumental, com aspecto meramente procedimental. Para estes casos, o próprio STF decidiu que podem ser estabelecidos por lei ordinária. Do voto supracitado da Ministra Rosa Weber (Relatora) podemos também extrair o seguinte trecho:

(...)Acompanharam, de fato, o relator do RE no provimento do apelo, quanto à solução do caso concreto, sem, no entanto, deixar de reconhecer a existência de um espaço de conformação disponível à legislação ordinária (pertinente aos aspectos meramente procedimentais).

Entender que o voto do Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4480, autorizaria o enquadramento direto, da presente ocorrência do inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, no inciso III do art. 14 do CTN, seria extrair um entendimento que iria de encontro ao entendimento geral firmado no Tema 32 do STF.

Assim, o entendimento plausível, é de que a presente infração não implica o inciso III do artigo 14 do CTN, não sendo hábil a afastar a imunidade da recorrente.

Por outra via argumentativa, e que nos leva à mesma conclusão, temos o fato de como tais condutas são tratadas atualmente pela legislação.

A infração cometida não foi albergada, explicitamente, em legislação complementar existente à época, ou mesmo superveniente. Pelo contrário, a conduta descrita segue até o presente momento regulada por lei ordinária, conforme entendimento do STF. Isso reforça o entendimento de seu caráter procedimental, instrumental, acessório.

Nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso em seu voto, a lei ordinária pode normatizar “requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente”, não podendo avançar em “interferência com o espectro objetivo das imunidades”.

Ou seja, a mesma conduta ora em análise, se realizada atualmente, não seria suficiente para levar à perda da imunidade da entidade.

Neste ponto, assiste razão à recorrente. A conduta praticada não é hábil a afastar a imunidade da entidade.

O mero descumprimento de obrigações acessórias tem recebido tratamento legislativo cada vez menos gravoso ao longo dos anos. As condutas descritas são atualmente passíveis simplesmente de multas de pequena monta, não ameaçando nem de longe a isenção/imunidade condicionada de uma entidade. Diferente tratamento ocorre quando o descumprimento das obrigações acessórias, de forma isolada ou associada a outros fatores, nos remete à insegurança trazida pela inexatidão do registro de receitas e despesas, conforme descrito no inciso III do art. 14 do CTN.

Pelos fundamentos exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa