



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.727718/2013-08
ACÓRDÃO	2401-012.214 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO EDUCACIONAL DA LAGOA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema.

ENTIDADE BENEFICENTE/REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE GOZO DE ISENÇÃO.

Para verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção relativa a entidade beneficente deverá ser observada a legislação vigente no momento do fato gerador.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA ISENÇÃO.

Compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a lavratura de auto de infração quando constatados descumprimento de requisitos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias na forma da lei.

ENTIDADE IMUNE. OBRIGAÇÃO DE DESCONTO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Independente da discussão acerca da condição de imunidade da entidade, deve existir o recolhimento de contribuição previdenciária acerca das parcelas dos segurados empregados e contribuintes individuais. O direito à isenção/imunidade, não alcança as contribuições descontadas, ou que deveriam ter sido descontadas.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. ABRANGÊNCIA. LEI N.º 11.457/07.

As contribuições destinadas a terceiros enquadram-se como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), não estando abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Cabe observar que a Lei n.º 11.457/07 criou hipóteses de isenção no tocante às contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos para aqueles sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

A partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da isenção, cabe à autoridade fiscal constituir os créditos tributários suspendendo a isenção/imunidade, com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o Ato Declaratório de Isenção, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários com a motivação necessária indicando o descumprimento dos requisitos da isenção.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SÚMULA CARF Nº 211.

A destinação de bolsa de estudos aos dependentes do segurado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91. Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos segurados, independentemente do tipo de curso ofertado. A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (e-fls. 1019 e ss), trata-se de Autos de Infração lançados pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no qual são exigidas as seguintes contribuições:

DEBCAD nº 51.041.952-6 - contribuição previdenciária (patronal e contribuição para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT)) sobre remuneração dos segurados empregados e a contribuição previdenciária (patronal) sobre o pagamento a contribuinte individual (autônomo).

DEBCAD nº 51.041.953-4 - contribuição de outras entidades e fundos (terceiros) sobre a remuneração de segurado empregado.

DEBCAD nº 51.041.954-2 – contribuição do segurado contribuinte individual calculada pelas informações dos recibos de pagamento.

DEBCAD nº 51.041.955-0 – contribuição do segurado empregado descontada apurada pelas informações das folhas de pagamento.

DEBCAD nº 51.041.956-9 – Código de Fundamentação Legal (CFL) 59 – deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições do contribuinte individual a seu serviço, durante os meses de janeiro, março, abril, maio, junho, julho, setembro e novembro de 2009.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 101/133, a Autuada se autoenquadrou no código FPAS 639, declarando-o em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP em todo o período objeto de fiscalização. Ocorre que, na análise da documentação e da contabilidade da interessada, foi identificado o descumprimento dos requisitos necessários para fruição do benefício fiscal. O direito à isenção dependia de requerimento à RFB, conforme estabelecia o art. 55, §1º, da Lei nº 8.212/1991, vigente de 12/02/2009 a 29/11/2009. Na vigência da MP nº 446/2008 (01/01/2009 até 11/02/2009) e a partir da Lei nº 12.101/2009 (29/11/2009 em diante), não há mais essa exigência, pois a EBAS fará jus à isenção a contar da sua certificação pelo Ministério da área de atuação correspondente, desde que atenda cumulativamente aos requisitos exigidos na legislação, previstos no artigo 29, incisos II e III da Lei 12.101/2009. Esclarece ainda que na verificação do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção deverá ser observada a legislação vigente no momento do fato gerador, em conformidade com o caput do art. 144 do CTN.

Esclarece a Autoridade Tributária que, em ação fiscal anterior, foi lavrada Informação Fiscal (IF) propondo o “CANCELAMENTO DA ISENÇÃO na forma prevista no parágrafo 4º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a partir de 23 de outubro de 1997, em razão do descumprimento dos requisitos previstos nos incisos IV e V, do art. 55, do mesmo diploma legal, especificamente, de não remunerar e de não proporcionar, por qualquer meio, benefícios e vantagens a seus diretores, e de aplicar integralmente o resultado operacional nos seus objetivos institucionais.” Essa informação fiscal integra o processo de Pedido de Cancelamento de Isenção da Cota Patronal COMPROT número 37280.002842/2004-49. No referido processo, temos o Parecer DERAT/RJO/EQREI/ N° 004/2009 emitido em 02/12/2009 pela Equipe de Restituição e Isenção Previdenciária – EQREI, após a análise da IF e do Instrumento de Impugnação protocolado pelo CEL em 17/12/2004. O Parecer foi encaminhado à Sra. Delegada da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária sugerindo a emissão do ATO CANCELATÓRIO, com fundamento nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo 8º do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cancelando a isenção a partir de 23/10/1997, data em que “a entidade descumpriu os citados mandamentos, de acordo com o estabelecido na Auditoria Fiscal.”

Em 27/11/2009 entrou em vigor a Lei nº 12.101 que revogou o artigo 55 da Lei nº 8.212/91 e passou a reger a certificação e o direito à isenção das entidades beneficentes de assistência social, obstando que a entidade CEL fosse cientificada do inteiro teor do Parecer mencionado no item anterior. Assim, não foi emitido o ATO CANCELATÓRIO, ficando o processo de Cancelamento de Isenção da Cota Patronal sobrestado por falta de regulamentação da Lei nº 12.101/2009 e normatização dos procedimentos concernentes aos processos de isenção em andamento. Posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 1.071, e, em 11 de janeiro de 2012, a Instrução Normativa RFB nº 1.238 alteraram os artigos 227, 228, 229 e 230 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, normatizando o procedimento relativo a competência da RFB de fiscalizar o atendimento aos requisitos necessários à manutenção do certificado e do direito à isenção da contribuição previdenciária. No artigo 233 da IN/RFB nº 971/2009 temos que não mais são emitidos atos cancelatórios de isenção. Diante disso, o processo foi encaminhado à área de planejamento de ação fiscal, que analisando decidiu que fosse realizada auditoria fiscal na empresa, visando a suspensão da imunidade/isenção fiscal, com o consequente lançamento da contribuição previdenciária devida em 2009 (a vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 é de fevereiro a novembro de 2009), desde que os indícios apurados para o período 1997 a 2004 perdurassem nos períodos subseqüentes.

I - Dos fatos apurados pela Fiscalização

Afirma a Autoridade Tributária que foi apurado na DIPJ e na contabilidade que a empresa possui receitas operacionais, em 2009, no montante de R\$15.755.893,00, porém nas contas CAIXA (1.1.01) e Banco Conta Movimento (1.1.02) só apresentam debitados, durante todo o ano de 2009, respectivamente, R\$598.197,61 e R\$655.875,79. Esses valores baixos decorrem do uso, pela empresa, de contas de passivo para sua movimentação financeira. Essas contas estão no EXIGIVEL A LONGO PRAZO (2.2.02.01 – OUTROS CREDITORES DIVERSOS) e referem-se a empresas do mesmo grupo econômico do CEL (CELTEC, MELHOR PAPEL, CELPAR, LICEU FRANCO BRASILEIRO e CEL CONSULTORIA TECNICA), cuja situação é detalhada a seguir:

A empresa Centro Educacional da Lagoa Tecnológica Ltda (CELTEC), CNPJ 34.028.910/0001-02, está localizada na rua Eurico Cruz, 19, mesmo endereço da filial CNPJ final 0003-57 do CEL. Possui como sócios os dois únicos diretores do CEL: Julio Luiz Batista Lopes, CPF xxx, com 70% do capital e Esther Baptista Lopes, CPF xxx, com 30% do capital. Não informou segurado na GFIP de janeiro a dezembro de 2009 e na RAIS de 2009, e o contrato com o CEL diz respeito a “a prestação de serviços de técnicos de emissão e cobrança das anuidades dos alunos da CONTRATANTE decorrentes de serviços educacionais”, porém essa empresa emitiu Notas Fiscais seqüenciais (caracterizando único tomador), com divergência entre o valor faturado e o constante nas Notas Fiscais. O valor do serviço permaneceu fixo por todo o ano, apesar dos “Títulos do CEL enviados para cobrança” terem variado de R\$727.534,83 em janeiro/2009 até R\$1.276.984,33 em junho/2009 (incremento de 75%) e o contrato estipular que o pagamento tem que ter relação com os títulos recebidos para cobrança. Assim, a autoridade tributária concluiu que durante o ano inteiro de 2009 a prestação de contas do CELTEC recebida pelo CEL não foi

analisada para a verificação se os valores cobrados pelos serviços prestados estão corretos, e que, diante dos valores movimentados (contabilizados na conta “2.2.02.01.001 - CELTEC” a débito o faturamento da empresa (anuidades) no valor de R\$7.828.039,88 e a crédito diversos pagamentos no valor de R\$6.958.326,03, é praticamente impossível que a empresa sem segurados tenha capacidade de efetuar tais serviços objeto do contrato. Ademais, a CELTEC recebe pelos serviços, sendo seus únicos sócios os diretores do CEL.

A empresa Melhor Papel Papelaria e Livraria Ltda, CNPJ: 00.959.526/0001-01 está localizada na Rua Visconde de Pirajá, 136, que é o mesmo endereço da filial CNPJ final 0013-29 do CEL. Possui como sócios os dois únicos diretores do CEL: Julio Luiz Batista Lopes, CPF xxx, com 70% do capital e Esther Baptista Lopes, CPF xxx, com 30% do capital. Não informou segurado na GFIP de janeiro a dezembro de 2009 e na RAIS de 2009, e o contrato com o CEL diz respeito a “a administração de recursos da CONTRATANTE decorrentes de contrato de prestação de serviços educacionais”, porém não foi apresentada prestação de contas, em que pese a cláusula terceira do contrato (DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA) dispor que “A CONTRATADA, em razão dos valores recebidos efetuará pagamentos por conta e ordem da CONTRATANTE, apresentando prestação de contas do movimento financeiro efetuado em cada mês”. A autoridade tributária verificou, também, que foram contabilizados na conta “2.2.02.01.002 - MELHOR PAPEL” a débito o faturamento da empresa (anuidades) no valor de R\$8.162,61 e a crédito diversos pagamentos (tarifas bancárias, juros, IOF, etc) no valor de R\$19.442,80, porém o saldo final em dezembro de 2009 na conta é de R\$11.989.766,11 a crédito. Tal valor elevado refere-se a dívida decorrente do contrato de prestação de serviço assinado em 02/01/2005, porém esta empresa nunca informou nenhum segurado nas GFIP desde a assinatura do contrato (janeiro de 2005) até o final de 2009, nem nenhum empregado na RAIS. Assim, revela-se praticamente impossível uma empresa sem empregados e do ramo de comércio varejista de artigos de papelaria ser contratada para administrar recursos e efetuar pagamentos de despesas do CEL.

A empresa CEL Participações S/A (CELPAR), CNPJ: 02.201.787/0001-85, está localizada na Rua Maria Angélica 310, que é o mesmo endereço da matriz do CEL. Não informou segurado na GFIP de janeiro a dezembro de 2009 e na RAIS de 2009. Os acionistas do CELPAR cadastrados são o Sr. Julio Luiz Batista Lopes, CPF xxx, com 26,06% do capital, Centro Educacional da Lagoa, CNPJ 30.500.334/0001-95, com 27,60% do capital e CELTEC Centro Educacional da Lagoa Tecnologia Ltda, CNPJ 34.028.910/0001-02, com 17,25% do capital. O sr. Julio Luiz Batista Lopes também é diretor do CEL. Foi constatado que não há movimentação na conta “2.2.02.01.003 - CELPAR”, a qual permaneceu o ano inteiro com saldo de R\$838.897,63 a crédito. Em esclarecimento ao TIF nº 05, o CEL apresentou declaração informando que “a natureza da dívida corresponde a valor transferido da CELPAR para o CEL em 2002 por empréstimo”. Assim, constatou-se que o CEL investiu R\$720.000,00 na formação da CELPAR (itens 26, 27 e 28 deste relatório) em 1997, valor esse que não é remunerado, enquanto que um empréstimo naturalmente o é.

A empresa Liceu Franco Brasileiro S/A, CNPJ 33.547.449/0001-23, está localizada na rua das Laranjeiras, 511, que é o mesmo endereço da filial CNPJ final 0014-00 do CEL. Os dirigentes do Liceu Brasileiro são: Julio Luiz Batista Lopes, CPF xxx, como presidente, Celuta Reissmann, CPF xxx, como diretor e Guilherme R. Novaes Barros, CPF xxx, como diretor. O Sr. Julio Luiz Batista Lopes é também diretor do CEL. O CEL possui contrato de mútuo de conta corrente com o Liceu Brasileiro assinado em 10/09/2003, e aditamento assinado em 09/03/2009. Pela cláusula primeira “o REMETENTE se compromete a transferir recursos ao RECIPIENTE, por solicitação deste, registrando esse valor em conta corrente especificamente aberta”, e pela cláusula: “o RECIPIENTE se compromete a restituir o montante da quantia recebida, acrescida de juros de 12% aa, no prazo de 5 (cinco) anos, podendo esse prazo ser prorrogado”. Verificou a autoridade tributária que foram contabilizados na conta “2.2.02.01.004 - LICEU FRANCO BRASILEIRO” a débito: faturamento da empresa (anuidades) e outros, no valor de R\$3.093.049,13, e a crédito: transferências entre empresas no valor de R\$260.211,00. Apurou-se, também, nas GFIP de 2009 declaradas pelo Liceu Brasileiro que o Sr. Julio Luiz Batista Lopes recebeu, no ano de 2009, remuneração total de R\$296.662,30.

A empresa CEL–Consultoria Técnica LTDA, CNPJ 10.325.011/0001-03, está localizada na rua Maria Angélica 310, que é o mesmo endereço da matriz do CEL. Possui como sócios os dois únicos diretores do CEL: Julio Luiz Batista Lopes, CPF xxx, com 70% do capital e Esther Baptista Lopes, CPF xxx, com 30% do capital. Não informou segurado na GFIP de janeiro a dezembro de 2009 e na RAIS de 2009, e o contrato com o CEL diz respeito a “a administração de recursos da CONTRATANTE decorrentes de contratos de prestação de serviços educacionais”, cuja cláusula segunda (DA ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS), diz que “a CONTRATADA procederá a administração dos recebíveis da CONTRATANTE caracterizados por documentos de cobrança por ela emitidos. Compete à Contratada a cobrança desses títulos”, e a cláusula terceira do contrato (DA DESTINAÇÃO DOS RECURSOS) temos ainda que “A CONTRATADA, em razão dos valores recebidos efetuará pagamentos por conta e ordem da CONTRATANTE, atendendo as solicitações feitas, observados seus vencimentos”. A autoridade tributária verificou que foram contabilizados na conta “2.2.02.01.007 - CEL CONSULTORIA TECNICA” a débito o valor de R\$9.746.966,60 e a crédito diversos pagamentos no valor de R\$15.508.892,63. Assim, diante dos valores movimentados, revela-se praticamente impossível que a empresa sem segurados tenha capacidade de efetuar tais serviços objeto do contrato. Ademais, a CELTEC recebe pelos serviços, sendo seus únicos sócios os diretores do CEL.

Informa ainda o auditor fiscal que a responsável pela DIPJ da CELTEC, da Melhor Papel, da CELPAR, do CEL – Consultoria Técnica e do Liceu Franco Brasileiro S/A, no ano calendário 2009 é Ana Paula Soares de Azevedo, CPF xxx, a mesma responsável pelo preenchimento da DIPJ do CEL e que, como gerente contábil, assinou os termos de intimação fiscal entregues.

O acima relatado comprova que o CEL utilizou seus recursos financeiros fora de seus objetivos institucionais com a notória intenção de não deixar transparente a administração destes recursos usando empresas “contratadas” para intermediação dos mesmos.

Verificou-se que na DIPJ 2009 entregue pela empresa consta uma participação no valor de R\$ 720.000,00 no capital da empresa CEL PARTICIPAÇÕES S/A – CELPAR, correspondendo a 27,59% do Capital Social desta última. Este valor consta no Balanço Patrimonial da Autuada como um saldo devedor na conta de Ativo Permanente “1.3.01.01.001 – Participação Societária”. Em resposta ao TIF 02, a Autuada apresentou declaração afirmando que “o saldo de R\$720.000,00 na conta Participação Societária corresponde a capital subscrito na CELPAR, conforme Ata de Constituição da CIA.” E que “o objeto da CELPAR, uma SPE, foi a aquisição das ações do Liceu Franco Brasileiro, uma entidade educacional. Assim, o CEL, com essa participação, aplicou recursos em atividade que é o seu objeto.” Assim, manter recurso aplicado em outra empresa (CELPAR e Liceu Franco Brasileiro), durante todo o exercício de 2009, a Autuada descumpriu o requisito previsto nos incisos III do artigo 28 da MP nº 446/2008, V do artigo 55, da Lei nº 8.212/91 e II do artigo 29 da Lei 12.101/2009, além de transferir, no mesmo exercício, recursos para empresa que remunera o diretor em conjunto de ambas as sociedades Sr, Julio Luiz Batista Lopes, o que configura descumprimento também do requisito para isenção que proíbe a distribuição de remuneração ou vantagens para diretores, conselheiros ou sócios.

Constatou-se também que a empresa não apresentou Certidão Negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para o período solicitado. Apresentou apenas certidão conjunta positiva com efeitos de negativa expedida, em 20/04/2013, pela Secretaria Receita Federal, não abrangendo “as contribuições previdenciárias e as contribuições devidas, por lei, a terceiros, inclusive as inscritas em Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), objeto de certidão específica.” Também não apresentou Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS para o período solicitado. Apresentou apenas certificado expedido em 27/11/2011 e histórico do empregador onde constam certificados emitidos de 27/09/2011 até 21/08/2012, não tendo conseguido obter o certificado atual. Com base nisso, constatamos que a empresa não comprovou a regularidade fiscal, conforme exigido nos itens VII e VIII do artigo 27 da IN RFB nº 971/2009.

Com base nos fatos acima expostos, a Autoridade Fiscal concluiu que a Autuada não possui o direito de gozar de isenção de contribuições previdenciárias no período em epígrafe (01 a 13/2009), tendo sido, portanto, realizado o lançamento para apuração do crédito devido, com base no artigo 28 da MP 446/2008 (competência janeiro de 2009), artigo 55 da Lei 8.212/91 (competência de fevereiro a novembro de 2009), e artigo 29 da Lei 12.101/2009 (competência dezembro de 2009, incluindo 13º salário).

Identificou-se que, com base na atividade econômica que desenvolve, o enquadramento da empresa deve ser feito no código FPAS 574, tendo sido promovido o reenquadramento no citado código.

Esclarece ainda a Autoridade Fiscal que a base de cálculo dos lançamentos relativos às obrigações principais (DEBCAD 51.041.952-6, 51.041.953-4, 51.041.954-2 e 51.041.955-0) é a remuneração paga aos segurados empregados, cujos valores foram apurados a partir dos valores

declarados pela Autuada em GFIP (fls. 04/22 e 47/63), as folhas de pagamento e os recibos de pagamentos a autônomos, nos quais foram apuradas diferenças em relação ao declarado em GFIP, assim como planilha com valores das bolsas concedidas as dependentes de funcionários, sendo os valores consolidados nos seguintes levantamentos:

Levantamentos G1, G2 e G3 – Trata-se de remuneração paga a segurado empregado. A base de cálculo foi obtida na última GFIP enviada antes do início da ação fiscal com as alterações mencionadas no título “Do Recolhimento nas Guias da Previdência Social”;

Levantamentos G5, G6 e G7 – Trata-se de remuneração paga a segurado contribuinte individual. A base de cálculo foi obtida na última GFIP enviada antes do início da ação fiscal com as alterações mencionadas no título “Do Recolhimento nas Guias da Previdência Social” abaixo.

Levantamentos C1, C2 e C3 – Trata-se de remuneração paga a segurado contribuinte individual. Os dados foram obtidos na conta contábil “3.1.01.04.002 - HONORARIOS COM PESSOA FISICA” e nos recibos de pagamento anexados aos autos. Os valores foram consolidados em planeja integrante do Relatório Fiscal.

Levantamentos S2 e S3 – Trata-se de remuneração paga a segurado empregado. A base de cálculo foi obtida nas folhas de pagamento em meio digital **5.18**.
Levantamentos B1, B2 e B3 – Trata-se de salário indireto recebido a alguns segurados empregados da empresa sob a forma de bolsa concedida a dependente destes, as quais foram pagas em desacordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91, por não se encontrarem nas hipóteses de exclusão previstas em seu parágrafo 9º. Pelos dados apresentados pela empresa, ficou constatado que os valores referentes a bolsas de dependentes não foram incluídos como base de cálculo de salário de contribuição.

Levantamentos I1 e I2 – Trata-se de contribuição não descontada de segurado contribuinte individual. Esta contribuição foi calculada com base nos recibos de pagamento apresentados e os dados da última GFIP entregue antes do início da ação fiscal, respeitando o limite máximo do salário de contribuição à época. Os recibos de pagamento foram anexados ao processo, e os valores encontram-se detalhados em planilha integrante do Relatório Fiscal.

Levantamentos E2 e E3 – Trata-se de contribuição descontada de segurados empregados, porém não recolhidas pela empresa, conforme apurado nas folhas de pagamento entregues pela Autuada, e detalhado na tabela 5 anexa ao Relatório Fiscal.

Informa que a empresa foi intimada a retificar as GFIP entregues, para alocar segurados já declarados em outros CNPJ de filiais. As novas GFIP enviadas também foram entregues com o código 639, acrescentando que nenhuma contribuição informada em documento declaratório foi objeto do Auto de Infração.

II - Do Descumprimento de Obrigação Acessória (Código da Fundamentação Legal – CFL 59)

O Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AI CFL 59 - foi lavrado em desfavor da empresa, por ter a mesma deixado de reter, mediante desconto das remunerações, as contribuições do segurado contribuinte individual a seu serviço, durante os meses de janeiro, março até julho, setembro e novembro de 2009.

Em decorrência da infração praticada, descrita acima, foi aplicada a multa nos termos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, artigos 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, artigo 283, inciso I, aliena “g” e artigo 373, no valor de: R\$ 1.717,38 (mil, setecentos e dezessete reais e trinta e oito centavos) para esse auto de infração, atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº15, de 10 de janeiro de 2013. Não foram configuradas circunstâncias agravantes.

III - Da impugnação

Notificada pessoalmente dos lançamentos em 22/08/2013, a Autuada apresentou impugnação total em 20/09/2013 (fls. 715/738), assinada pelo seu patrono, com documentação relativa à representação acostada às fls. 771/776. Os argumentos expostos estão a seguir sintetizados:

1. Narra os fatos que fundamentam os Autos de Infração e traz informações acerca da natureza da empresa: afirma ser associação sem fins lucrativos, com forte compromisso com assistência educacional aos menos favorecidos. Por esse motivo, possui diversos títulos de utilidade pública: certificação como Entidade Beneficente de Assistência Social, desde 01/09/1982; assim como Declaração de Entidade de Utilidade Pública Federal, Municipal e Estadual. Faz explanações acerca das atividades que desempenha.
2. No mérito, afirma que no ano de 2009 detinha a certificação do Conselho Nacional de Assistência Social – CEBAS, para o qual obteve renovação até 20/03/2013. Por esse motivo, devem ser tomados alguns cuidados pela Fiscalização, visto que os procedimentos de cobrança sem o cancelamento do CEBAS só adveio pela edição do artigo 32 da Lei 12.101/2009, sendo certo que no período anterior a novembro de 2009 havia rito próprio para a desconsideração da imunidade. Afirma que o Auditor Fiscal não detinha competência para cassar o reconhecimento da imunidade no período de janeiro a novembro de 2009, sendo essa competência apenas do Delegado da Receita Federal. Assim, o Auto de Infração foi lavrado com usurpação de competência legalmente estabelecida, sendo por esse motivo, nulo. Cita doutrina e jurisprudência e requer a nulidade do Auto de Infração.
3. Assevera que os fundamentos utilizados pela Fiscalização para promover a exigência fiscal não se sustentam em face da legislação pátria, da jurisprudência dos Tribunais Superiores e do próprio CARF. Afirma que o artigo 195 da Constituição Federal deu às instituições de assistência social tratamento tributário privilegiado, e que os requisitos a serem cumpridos por estas encontram-se

previstos no CTN, em seu artigo 14. Acosta doutrina e jurisprudência, e afirma que cumpriu todos os requisitos previstos na lei.

4. Em relação aos itens 20A, 21A e 24A do Relatório Fiscal, nos quais a Fiscalização tratou da administração de recursos da Impugnante pelas empresas CELTEC, MELHOR PAPEL e CEL CONSULTORIA TÉCNICA, afirma que não se sustenta a alegação de que não haveria justificativa para a contratação dos serviços das empresas, visto que a fundamentação de cada ato negocial varia de acordo com o momento de cada pessoa jurídica.
5. Reputa infundada também a alegação da Fiscalização de que a administração de recursos não era transparente, pois foram apurados todos os recursos que ingressaram no caixa da Impugnante e mesmo os valores administrados pelas empresas acima citadas.
6. Afirma que todas as intimações foram cumpridas, apresentadas as citações de contas e os contratos relativos ao ano de 2009, os quais foram firmados por haver uma necessidade de utilizar as empresas para quitar débitos correntes e passados da Impugnante.
7. Afirma que as três empresas não distribuíram lucros em 2009, sendo certo que os valores pagos a título de remuneração não desvirtuaram o correto procedimento da Impugnante. Não aponta o fundamento da proibição de que os sócios das empresas sejam os únicos diretores do CEL, nem de que a funcionária do LICEU FRANCO BRASILEIRO seja a responsável pelo preenchimento das DIPJ das empresas. Não demonstra, também, no Relatório Fiscal qual o dispositivo normativo que foi infringido.
8. Quanto aos itens 22A, 26, 27 e 28 do Relatório Fiscal, sustenta que o investimento feito pela Impugnante na CEL PARTICIPAÇÕES S/A, no valor de R\$ 720.000,00, refere-se à subscrição de capital através dos imóveis situados na Rua Pio Corrêa n. 40 e 50. Afirma, porém, que a manutenção de tal investimento no balanço se deu por erro contábil, e que o mesmo não persiste desde 2003, pois os imóveis foram arrematados em sede de Ação de Execução nº 99.001.033875-6. Assim, não resta comprovado o investimento ou participação pela Defendente em outra sociedade desde 2003, sendo tal argumento improcedente.
9. Alega ainda que o investimento ou participação em outra sociedade, por si só, não desvirtua o caráter filantrópico da Impugnante, visto que as pessoas jurídicas com imunidade podem utilizar seus recursos em aplicações financeiras e investimentos. Tal fato é demonstrado pela tentativa de tributação dessas operações pelo IOF, cuja discussão encontra-se em status de repercussão geral no STF.
10. Assevera que o caso acima confirma a possibilidade de a entidade de fins filantrópicos possuir investimentos não relacionados com sua atividade principal, ainda assim gozando de sua imunidade tributária. No caso em apreço, a Impugnante possuía um investimento na CELPAR, e ainda assim permanece realizando assistência social, não sendo caracterizada falta de preenchimento de

requisito legal. Frisa que não houve distribuição de lucro naquele exercício pela CELPAR. Reafirma que não há nenhuma vedação para que a entidade filantrópica tenha outros investimentos, não prosperando a conclusão do Auditor Fiscal nos itens 22A, 26, 27 e 28 do Relatório Fiscal.

11. Alega, em relação ao fato de que a Impugnante contabilizou na conta 2.2.02.01.004 lançamentos de faturamento da empresa e transferência entre empresas, que a Autoridade Tributária revelou muito pouco visto que no ano de 2012 o Liceu sofreu duas autuações com cobrança do IOF e do IRPJ (glosa de despesa financeira), o que tem como pano de fundo os empréstimos feitos à Impugnante. Reforça que entre ela e o LICEU há de fato mútuo entre pessoas jurídicas, sendo tais operações lícitas e sustentadas por contratos. Aduz que no ano de 2009 não há transferências da Impugnante para o LICEU, sendo os lançamentos na conta 2.2.02.01.004 relativos a despesas administrativas. Acrescenta que os ditos empréstimos feitos pelas empresas, com base nas autuações de 2012, são atos negociais remunerados, e não favores.
12. Afirma que o disposto nos itens 26, 27 e 28 do relato fiscal não tem nexos com os fatos narrados no item 23A, não se sustentando a conclusão de haver participação direta da CELPAR no LICEU e indireta do CEL, pois como já visto, a impugnante pode possuir investimentos em outras sociedades e manter o direito à imunidade. Afirma que não constou do referido item o dispositivo legal infringido, carecendo de motivação, sendo arbitrária a cobrança, devendo ser cancelados os autos.
13. No que tange ao item 31 do relatório, afirma que o requisito da regularidade fiscal imposta pelo artigo 29, III da Lei 12.101/2009 não pode ser imposto a fatos geradores pretéritos. Ademais, a Lei 12.101/2009 não pode impor outros requisitos relativos ao direito à isenção, que não aqueles que se encontram já especificados no artigo 14 do CTN. Por esse motivo não prospera a imposição da regularidade fiscal para fazer jus à imunidade.
14. Finalmente, informa que possui a regularidade fiscal, conforme Certidões Negativas juntadas em anexo (fls. 346/348), restando demonstrado o cumprimento do requisito previsto no inciso III da lei 12.101/2009.
15. Em relação ao item 45 do Relatório, assevera que a concessão de bolsas de estudos aos dependentes dos empregados não integra o salário de contribuição, sendo obrigação de natureza social, sendo que o entendimento do Auditor Fiscal implica em prejuízo ao empregado. Argumenta que os empregadores devem investir na educação de seus empregados, objetivando aprimoramento profissional, citando o artigo 458, §2o. da CLT e o artigo 28, § 9o. da Lei 8212/91. Acosta também jurisprudência do TST relativo a cursos frequentados pelos empregados. Acosta jurisprudência do CARF sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo e auxílio educação para funcionários e dependentes. Protesta pela posterior juntada do acordo coletivo onde está prevista a concessão de bolsa de estudos aos dependentes do empregado.

16. Requer a decretação da nulidade dos lançamentos e o acolhimento dos razões de mérito com a insubsistência dos autos de infração. Acosta documentos comprobatórios às fls. 740/1005.

IV - Do Acórdão da DRJ

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1019 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA ISENÇÃO.

Compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, a Autoridade Tributária e Aduaneira da União, a lavratura de auto de infração quando constatados descumprimento de requisitos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias na forma da lei.

APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO TEMPO. DIREITO MATERIAL E PROCESSUAL. NORMAS DISTINTAS.

A aplicação da lei tributária no tempo é estabelecida pelo “caput” do artigo 144 do Código Tributário Nacional que define a regra geral (reporta-se à ocorrência do fato gerador). Não se tratando de questão relacionada diretamente à ocorrência do fato gerador, mas sim do procedimento a ser adotado pela Fiscalização para a constituição dos créditos tributários, eventualmente devidos, aplicam-se as disposições do parágrafo primeiro do aludido artigo.

IMUNIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. SUSPENSÃO. APLICAÇÃO INTEGRAL DAS RENDAS E RESULTADO OPERACIONAL. REGULARIDADE FISCAL. DEVIDAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei.

Somente tinham direito à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/91, no período anterior à vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumpriam, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91.

A isenção, no período anterior à vigência da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, devia ser requerida perante o órgão competente, que após a verificação do cumprimento, pela requerente, dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, emitia Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias. A fruição da isenção somente tinha início a partir do protocolo do pedido.

No período de vigência da MP 446/2008 a entidade não precisava efetuar o pedido de requerimento de isenção, fazendo jus ao benefício desde que atendidos, cumulativamente, os requisitos previstos em seu art. 28, dentre estes a necessidade de sua certificação.

A partir da entrada em vigor da Lei 12.101, de 27/11/2009, publicada no DOU em 30/11/2009, a entidade não precisa efetuar o pedido de requerimento de isenção, fazendo jus ao benefício desde que atendidos, cumulativamente, os requisitos previstos em seu art. 29, dentre estes a necessidade de sua certificação.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

A aplicação de renda ou resultado fora de seu objetivo institucional, assim como a falta de comprovação de regularidade fiscal por parte da entidade beneficente de assistência social enseja a suspensão da imunidade tributária relativa às contribuições para a Seguridade Social no período em que verificados os fatos, ficando ainda sujeita à exigência das contribuições patronais correlatas, bem como as contribuições destinadas a Outras Entidades (Terceiros), incidentes sobre as remunerações creditadas aos segurados a seu serviço.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A omissão da empresa em arrecadar, mediante desconto nas remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço caracteriza descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 30, I alínea “a” da Lei 8212/91 e art. 4º da Lei nº 10.666/2003, ensejando a aplicação de multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

V - Do Recurso Voluntário

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1074 e ss), alegando, em suma, o que segue:

1. Ao apresentar sua defesa, o recorrente argumenta, preliminarmente, que todos os lançamentos foram impugnados, ao contrário do que foi afirmado na decisão de primeira instância. Além disso, sustenta que a cobrança de tributos é indevida, pois possui Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que garante a imunidade tributária.
2. O recorrente ressalta que, antes da Lei 12.101/2009, a suspensão da imunidade só poderia ser realizada pelo Delegado da Receita Federal, e não por um auditor fiscal,

conforme entendimento consolidado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Dessa forma, argumenta que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, pois foi lavrado por autoridade incompetente.

3. No mérito, o recorrente sustenta que cumpre os requisitos legais para a imunidade, conforme o artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que exige a não distribuição de lucros, a aplicação integral dos recursos no país e a escrituração contábil regular. A decisão administrativa, no entanto, teria desconsiderado a documentação apresentada pela entidade.
4. No que tange às alegações de uso indevido de recursos, o recorrente esclarece que a contratação das empresas CELTEC, MELHOR PAPEL e CEL CONSULTORIA foi necessária para honrar compromissos financeiros, não havendo qualquer irregularidade. Além disso, sustenta que a suposta aplicação de recursos na CELPAR decorreu de um erro contábil, pois o investimento nunca foi efetivado. No que diz respeito às transferências ao Liceu Franco-Brasileiro, afirma que não houve desvio de recursos, uma vez que os valores movimentados se referiam a empréstimos remunerados a uma taxa de 12% ao ano, prática legítima e permitida pela legislação.
5. O recorrente também contesta a alegação de falta de transparência contábil, destacando que toda a documentação referente às movimentações financeiras foi apresentada à fiscalização. A decisão administrativa alegou que as empresas terceirizadas não possuíam funcionários, porém, essa afirmação não foi devidamente comprovada.
6. Outro ponto central da defesa refere-se à cobrança de multa escalonada, prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, que varia conforme o tempo e os atos administrativos. O recorrente argumenta que essa forma de penalização é inconstitucional, pois viola os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, além de ser incompatível com o ordenamento jurídico vigente. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região já reconheceu a ilegalidade dessa multa, reforçando a necessidade de sua anulação.
7. Quanto à regularidade fiscal, o recorrente afirma que comprovou a regularidade de todos os tributos administrados pela Receita Federal. Além disso, sustenta que a Lei 12.101/2009 não pode ser aplicada retroativamente para impor novos requisitos à imunidade tributária, uma vez que a legislação vigente à época não exigia comprovação de regularidade fiscal como condição para o gozo da imunidade.
8. Em relação à concessão de bolsas de estudo a dependentes de funcionários, o recorrente argumenta que esse benefício não pode ser considerado salário indireto, pois a CLT expressamente exclui os benefícios educacionais do conceito de salário, conforme o artigo 458, §2º, inciso II. Dessa forma, não haveria fundamento legal para a incidência de contribuições previdenciárias sobre esses valores.
9. Diante dos argumentos apresentados, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja declarado nulo, uma vez que a fiscalização extrapolou sua competência ao

suspender a imunidade tributária. Caso a nulidade não seja reconhecida, requer o provimento do recurso, com o reconhecimento do direito à imunidade tributária e o conseqüente cancelamento da cobrança dos tributos e multas.

Posteriormente, o recorrente apresentou Petição Complementar (e-fls. 1273 e ss), requerendo o imediato cancelamento do lançamento, argumentando que o Ministério da Educação (MEC), por meio da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior (SERES), emitiu uma decisão favorável, mantendo a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) para o período de 21/03/2007 a 20/03/2010.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

Preliminarmente, o recorrente alega que todos os lançamentos foram impugnados, ao contrário do que afirmou a decisão administrativa, que alegou que parte deles não foi contestada. Ressalta que a peça impugnatória solicitou expressamente a nulidade de todos os lançamentos e questionou o método adotado na cobrança, demonstrando que a totalidade das exigências fiscais foi contestada. Assim, a decisão administrativa teria incorrido em erro ao não reconhecer a impugnação integral do Auto de Infração.

O recorrente também sustenta que, antes da Lei 12.101/2009, a suspensão da imunidade somente poderia ser realizada por ato do Delegado da Receita Federal, mediante procedimento administrativo específico, e não poderia ser aplicada de forma automática pela fiscalização. Nesse sentido, destaca que a Receita Federal teria violado o princípio da segurança jurídica ao aplicar retroativamente normas da Lei 12.101/2009 para tributar fatos ocorridos antes de sua vigência, uma vez que as exigências impostas à entidade não eram aplicáveis ao período de janeiro a novembro de 2009.

Diante dessas alegações, o recorrente requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, sustentando que todos os lançamentos foram impugnados, que a imunidade tributária foi suspensa de forma ilegal, que o auditor fiscal não possuía competência para

suspender a imunidade, que a Receita Federal aplicou retroativamente normas da Lei 12.101/2009 e que o Auto de Infração violou princípios fundamentais da Administração Pública.

Pois bem.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, o recorrente teve ampla oportunidade de manifestar-se quanto à totalidade das exigências tributárias constantes nos Autos de Infração, devendo impugnar, de forma clara e específica, cada um dos aspectos da cobrança, conforme preceituam as normas que regulam o processo administrativo fiscal.

No entanto, conforme constatado pela decisão recorrida, **não houve impugnação expressa quanto à existência dos pagamentos de remuneração a segurados empregados e contribuintes individuais, tampouco em relação às diferenças apuradas nos recolhimentos das parcelas devidas por esses contribuintes e à base de cálculo extraída das declarações em GFIP.** A única contestação apresentada em relação à base de cálculo restringiu-se aos valores referentes às bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados.

Além disso, verifica-se que o recorrente **não apresentou qualquer impugnação ao Auto de Infração DEBCAD 51.041.956-9**, referente à infração de deixar de descontar as contribuições previdenciárias devidas pelos contribuintes individuais a seu serviço.

Dessa forma, conforme previsto no art. 17, do Decreto n 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, tais matérias devem ser consideradas **preclusas**, não podendo ser objeto de nova discussão no âmbito deste recurso.

Para além do exposto, em relação ao preenchimento dos requisitos para a fruição da benesse fiscal, cabe pontuar que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do art. 144, do Código Tributário Nacional.

No caso dos autos, o presente lançamento foi lavrado em 15/08/2013, tendo o contribuinte tomado ciência em 22/08/2013, ou seja, na vigência da Lei n.º 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais para a lavratura do Auto de Infração, **o que foi devidamente observado pela fiscalização**, inclusive considerando o período do fato gerador (01/01/2009 a 31/12/2009).

A propósito, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91: a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, dependia do prévio cancelamento da isenção, precedido da emissão de

Informação Fiscal, de acordo com o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

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

Atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, as normas procedimentais possuem aplicação imediata, conforme previsto no artigo 144, §1º do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, mas que as normas relativas aos procedimentos de fiscalização e apuração do crédito tributário podem ser aplicadas imediatamente.

A Lei nº 12.101/2009, publicada em 30/11/2009, estabeleceu um novo regime normativo para a concessão e manutenção da imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social, prevendo, em seu artigo 32, que a fiscalização da Receita Federal pode lavrar Auto de Infração caso constate o descumprimento dos requisitos legais.

Com a vigência dessa norma, não mais se exigia a expedição de ato cancelatório de isenção pelo Delegado da Receita Federal, pois a própria lei determinou que a fiscalização poderia suspender a imunidade mediante a lavratura do Auto de Infração. Essa mudança não representa uma aplicação retroativa da norma, mas sim a aplicação imediata de disposições procedimentais, conforme já previsto no artigo 144, §1º do CTN.

Além disso, a decisão recorrida corretamente ressaltou que a Receita Federal tem o dever e a prerrogativa de fiscalizar o cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade tributária a qualquer tempo. A Constituição Federal, em seu artigo 195, §7º, prevê a possibilidade de isenção das contribuições sociais às entidades beneficentes, desde que atendidos os requisitos estabelecidos em lei ordinária. Assim, a manutenção do benefício fiscal não é automática e deve estar condicionada à observância das exigências legais.

Ademais, não vislumbro qualquer violação ao contraditório ou à ampla defesa, pois o recorrente teve ampla oportunidade de impugnar a exigência fiscal e apresentar todos os

documentos e argumentos que entendesse pertinentes. O Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, estabelece um rito que garante ao contribuinte oportunidade plena de defesa, incluindo a possibilidade de recurso às instâncias superiores.

No presente caso, verifica-se que todos os prazos foram respeitados, e o recorrente pôde exercer seu direito de defesa em todas as fases do procedimento. Assim, não há qualquer nulidade a ser reconhecida, pois não houve violação ao contraditório ou à ampla defesa. A atuação da fiscalização ocorreu dentro dos limites legais, e o presente lançamento seguiu os preceitos normativos aplicáveis ao caso.

Para além do exposto, não há que se falar na incompetência do agente atuante para efetuar o presente lançamento, conforme pretendido pelo recorrente.

Cabe consignar que o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo essa uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, dispõe expressamente que o lançamento de ofício compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, podendo a exigência do crédito tributário ser formalizada em Auto de Infração.

Além disso, a Lei nº 13.464/2017, ao dar nova redação à Lei nº 11.457/2007, definiu expressamente que a Autoridade Tributária e Aduaneira da União é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conferindo-lhe competência para a constituição do crédito tributário e a verificação dos requisitos para o gozo de benefícios fiscais, incluindo a imunidade tributária.

Dessa forma, urge reconhecer que compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a lavratura de auto de infração quando constatados descumprimento de requisitos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias na forma da lei.

Nesse sentido, a lavratura do Auto de Infração pelo Auditor Fiscal encontra-se em perfeita consonância com a legislação vigente, afastando-se qualquer alegação de incompetência.

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas pelo recorrente.

3. Mérito.

3.1. Imunidade Tributária.

Conforme narrado, a fiscalização lavrou autos de infração asseverando que o Centro Educacional da Lagoa não preenchia os requisitos necessários para ser considerado entidade beneficente de assistência social, o que inviabilizaria a imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º da Constituição Federal.

No entendimento da fiscalização, a exigência tributária estaria ancorada em quatro pontos principais: (i) a utilização de **empresas terceirizadas para administração de recursos**

financeiros, o que comprometeria a transparência da gestão; (ii) a **realização de investimentos na empresa CEL Participações S/A (CELPAR)**, uma sociedade com fins lucrativos, o que configuraria desvio de finalidade; (iii) a **transferência de valores ao Liceu Franco-Brasileiro**, empresa privada que remunerava seus dirigentes, o que caracterizaria benefícios indiretos; e (iv) a **falta de comprovação da regularidade fiscal da entidade**.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo alega, em suma, que os valores questionados foram utilizados exclusivamente para cumprir suas finalidades institucionais, incluindo a administração de pagamentos por meio de empresas terceirizadas e empréstimos remunerados ao Liceu Franco-Brasileiro. Além disso, esclarece que um suposto investimento na CELPAR decorreu de um erro contábil, jamais concretizado, e que todas as movimentações financeiras foram regularmente contabilizadas e documentadas.

O recorrente também contesta a cobrança de multa escalonada, sustentando que a penalidade imposta viola os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, já que varia conforme o tempo e atos administrativos, o que a torna inconstitucional. Argumenta, ainda, que não pode ser exigida comprovação de regularidade fiscal para o período anterior à Lei 12.101/2009, pois tal exigência não constava na legislação vigente à época.

Em relação às bolsas de estudo concedidas a dependentes de funcionários, defende que esses benefícios não podem ser considerados salário indireto, uma vez que são expressamente excluídos dessa classificação pela CLT. Diante disso, requer a anulação do Auto de Infração ou, subsidiariamente, o reconhecimento de seu direito à imunidade, com o cancelamento das cobranças tributárias e multas.

Pois bem.

Antes de aprofundar no exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

3.1.1. Inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário.

Inicialmente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel^a. Min^a. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10). A propósito, o entendimento foi confirmado, recentemente, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 566.622/RS e das ADIs 2028/DF, 2036/DF, 2228/DF e 2621/DF, não havendo que se falar, portanto, em direito adquirido a determinado tratamento tributário

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência

social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação superveniente, no caso a Lei nº 8.212/91.

Não há, portanto, direito adquirido a regime jurídico-tributário, ainda que a entidade tenha sido reconhecida como de caráter filantrópico na forma do Decreto-Lei nº 1.572/1977, de modo que nada impede que a legislação superveniente estabeleça novos requisitos para o gozo da imunidade fiscal e obtenção do Certificado de Entidade beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Tem-se, portanto, que as entidades beneficentes de assistência social não são imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo à imunidade tributária, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da imunidade.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Dessa forma, as entidades que tinham direito adquirido à isenção das contribuições previdenciárias, nos ditames do Decreto-Lei nº 1.572, 1 de setembro de 1977, devem observar a legislação de regência, para continuarem a usufruir do reconhecimento da imunidade tributária.

3.1.2. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e as contribuições sociais previstas na alínea "a" do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Para além do exposto, cumpre observar que não obstante as questões suscitadas pela defesa, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é despicienda para o deslinde da controvérsia afeta aos **Autos de Infração DEBCAD nº 1.041.954-2 e DEBCAD nº 1.041.955-0**, eis que dizem respeito, respectivamente, às (i) contribuições dos segurados contribuintes individuais calculadas pelas informações dos recibos de pagamento; bem como (ii) as contribuições dos segurados empregados descontadas e que foram apuradas pelas informações das folhas de pagamento.

Isso porque, a condição de entidade imune abrange tão-somente as obrigações principais relativas ao tributo que seria devido caso a empresa não ostentasse tal condição, e ainda, desde que esta estivesse obrigada ao cumprimento da prestação na qualidade de contribuinte, não havendo que se falar em exclusão do crédito tributário no caso de responsabilidade pelo recolhimento do tributo em função da responsabilidade tributária de que trata o art. 128 do CTN, transcrito abaixo:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Tal conclusão decorre da própria redação do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que somente “isenta” as entidades beneficentes de assistência social das contribuições previstas nos seus artigos 22 e 23, isto é, nos casos em que a entidade figura na relação jurídico-tributária na condição de contribuinte e não de responsável, conforme se pode constatar:

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 nº446, de 2008).(..)

Não foram abarcadas, portanto, pela redação do art. 55, da Lei nº 8.212/91, as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Portanto, ainda que o sujeito passivo realmente gozasse da imunidade tributária, não estaria desobrigada de arrecadar as contribuições devidas por seus segurados e repassá-las à seguridade social em época própria, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91, sob pena de se sujeitar à presunção absoluta de que os descontos foram oportunamente efetuados, nos termos do parágrafo 5º do art. 33 do mesmo diploma legal, hipótese em que passa a ser diretamente responsável pelo recolhimento do tributo não arrecadado e não repassado, senão vejamos:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

1- a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

(...)

Art.33

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já consignou que o § 7º, do art. 195, da Constituição Federal não é autoaplicável, conforme se extrai do seguinte trecho do voto condutor do julgamento do MI nº 232-1/RJ, de lavra do relator, Ministro Moreira Alves:

[...] o parágrafo 7º do art. 195 não concedeu direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse ser exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorga a expectativa de, se vierem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verão nascer, para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas, depende, ainda, das exigências fixadas em lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º [...].

Sendo assim, a imunidade constitucional das entidades filantrópicas alberga o sujeito passivo na condição de contribuinte, jamais na condição de responsável tributário, quando a entidade funciona como fonte pagadora, efetuando os descontos das parcelas dos segurados empregados e contribuintes individuais e recolhendo-as aos cofres públicos.

Dessa forma, absolutamente desarrazoada a pretensão de se albergar na imunidade constitucional para afastar o recolhimento de contribuição previdenciária da parcela dos segurados empregados e contribuintes individuais, estes que são os contribuintes de fato e direito, que suportaram o ônus do imposto, e não a fonte pagadora.

Portanto, independente da discussão acerca da condição de imunidade da entidade, deve existir o recolhimento de contribuição previdenciária acerca das parcelas dos segurados empregados e contribuintes individuais, pois o direito à isenção/imunidade, não alcança as contribuições descontadas, ou que deveriam ter sido descontadas.

Assim, no tocante à alegação de que o recorrente seria entidade beneficente de assistência social, cumpre esclarecer que o crédito encartado nos **Autos de Infração DEBCAD nº 1.041.954-2 e DEBCAD nº 1.041.955-0** diz respeito às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, cuja entidade, imune ou não, está obrigada a reter da remuneração daqueles e recolhê-las aos cofres previdenciários.

3.1.3. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

Proseguindo na análise dos pontos relevantes para a solução da presente controvérsia, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de **contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às **contribuições para a seguridade social**, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos

incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumpra observar, inclusive, a existência de precedente no STF *no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade inculpada no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91 (posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei n.º 12.101/2009). Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência¹. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91 (posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei nº 12.101/2009).

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 9º e 6º, da Lei nº 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91 (posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei nº 12.101/2009).

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei nº 12.101/2009).

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao caso dos autos, em relação ao **Auto de Infração - DEBCAD nº 51.041.953-4**, posto que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, SEBRAE, INCRA e SESC**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei nº 12.101/2009) e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma

forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (posteriormente revogado pelo art. 29, da Lei nº 12.101/2009), sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os **incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, posteriormente revogados pela Lei nº 12.101, de 2009, de modo que os requisitos, à época do fato gerador, encontrar-se-iam previstos no art. 29, desta Lei.**

3.1.4. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

No tocante aos requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, cumpre pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no ano-calendário de 2020, concluiu o julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621** e do **Recurso Extraordinário nº 566.622**, com reconhecida repercussão geral, tendo fixado a Tese nº 32, no sentido de que “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”.

No ano-calendário de 2021, por sua vez, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Dessa forma, com o intuito de facilitar a resolução do caso concreto, cumpre elucidar as premissas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nesses julgados, acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Pois bem. No **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, a Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, insurgiu-se contra a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal, em razão de o dispositivo ordinário ter estabelecido as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social, em nítida ofensa ao campo reservado a Lei Complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, colocou um ponto final no debate, assentando o

entendimento, segundo o qual, aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Plenário do STF em 18/12/2019).

Em outras palavras, ficou consignado que os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

De acordo com a Suprema Corte, a lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. A propósito, consta no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki, proferido quando do julgamento do Recurso Extraordinário, vencido naquela oportunidade, mas posteriormente ratificado pela Ministra Rosa Weber que o utilizou como base em seu voto no julgamento dos aclaratórios, a afirmação no sentido de que a regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF, limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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, fixando, ao final, a tese no sentido de que “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” (Tema 32 da Repercussão Geral). Percebe-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal manteve incólume o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, tendo em vista se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades (Plenário do STF em 02/03/2017). Em outras palavras, o STF decidiu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, que estabelece a obrigatoriedade de Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), eis que, tratando-se de norma meramente procedimental, pode ser objeto de lei ordinária.

No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Tais dispositivos “isentaram” das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos atendimentos ao Sistema Único

de Saúde. Alternativamente, concediam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de "isenção parcial" das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes.

É necessário compreender que o efeito da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito das ADIs 2028 e 2036, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1997, na parte em que alterou a redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991 ("gratuitamente e em caráter exclusivo"), foi a restauração da redação original do art. 55, da Lei nº 8.212/91. Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93 (Plenário do STF em 02/03/2017).

Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

No ano-calendário de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Naquela oportunidade, concluído o julgamento dos segundos embargos de declaração opostos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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 a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

O entendimento foi no sentido de que as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratariam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Em relação ao art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, o entendimento foi no sentido de que o dispositivo afrontaria o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determinava a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no dispositivo constitucional. Foram mantidos, incólumes os artigos 1º; 13, incisos I e II, todos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, sob o fundamento de que apenas tratam sobre a certificação das entidades beneficentes. Em relação ao § 2º, do art. 13, da Lei 12.101/09, foi reconhecida a perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não teria sido impugnada na ação, nem na inicial e nem no seu aditamento. Também foi afastada a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do art. 18 da Lei 12.101/09; bem como do seu § 3º, sob o fundamento de que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30 da Lei 12.101/09, o entendimento foi no sentido de que somente poderiam 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. Como consequência, foi

declarada a inconstitucionalidade do art. 29, VI, da Lei 12.101/2009, por estabelecer prazo de obrigação acessória tributária (dez anos), em discordância com o disposto no CTN. Por outro lado, foi reconhecida a constitucionalidade formal do art. 29, incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII. O entendimento foi no sentido de que os incisos I e V do artigo 29 se amoldariam 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, ajustar-se-ia 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”*), ter-se-iam os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Também foi afastada a inconstitucionalidade do art. 30, da Lei 12.101/2009, sob o fundamento de que seria uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente representa um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Foi reconhecida, ainda, a constitucionalidade do *caput*, do artigo 32, da Lei 12.101/2009, sob o argumento de que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), importante afirmação sobre a natureza declaratória da imunidade tributária destinada às entidades beneficentes da assistência social, o qual foi feito citando o Professor Paulo de Barros Carvalho², quando este afirma que *“a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”*. Ademais, a natureza declaratória do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula nº 612, de modo que os efeitos retroagem à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. Nessa toada, consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), ancorado em entendimento exarado pela Procuradoria-Geral da República, que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos, de modo que, o estabelecimento de termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de matéria submetida à reserva de lei complementar. Assim, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101/2009.

Consolidando o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS** e das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480**, é possível destacar as seguintes conclusões a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior:

² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

(i) Trata-se de verdadeira imunidade, autêntica limitação ao poder de tributar, e não “isenção”, sendo que o equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, de relatoria do Ministro Moreira Alves.

(ii) A reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF está limitada à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

(iii) No julgamento do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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. A exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi declarada constitucional, por se limitar a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. O Supremo Tribunal Federal (STF), portanto, não declarou a inconstitucionalidade da exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), mas dos requisitos para sua exigência e que, por isso, devem estar previstos, necessariamente, em Lei Complementar, sendo que, quando do julgamento dessas ações, a previsão ficava por conta do art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN), pois era o diploma normativo mais próximo e, atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(iv) No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

(v) No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

(vi) No julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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 a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

3.1.5. Análise do caso concreto.

No caso dos autos, cabe registrar que o lançamento foi realizado, por ter a auditoria fiscal constatado que a entidade não teria cumprido os requisitos previstos na legislação de

regência para o gozo da “isenção” das contribuições previdenciárias, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009.

A propósito, é de se ver o Relatório Fiscal (e-fls. 116/117):

[...] Da análise dos requisitos legais para isenção

32.A ação fiscal em curso abrange o ano de 2009. Nesse período, temos três legislações distintas para procedermos à análise dos requisitos legais mencionados anteriormente.

32.1.Competência de janeiro de 2009 - Analisamos a documentação apresentada pela empresa a fim de verificar os requisitos previstos no artigo 28 da MP nº 446. Concluimos que a empresa não possui o direito de gozar da isenção das contribuições previdenciárias de que trata os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 por não ter atendido os seguintes itens no artigo 28 da MP nº 446: II, III e VI. Os fatos foram anteriormente demonstrados. Procedemos, então, a apuração do crédito da contribuição previdenciária, conforme os itens II e V do § 1º, § 2º e caput do artigo 229 da Instrução Normativa RFB nº 971/ 2009.

32.2.Competência de fevereiro de 2009 até novembro de 2009 - Analisamos a documentação apresentada pela empresa a fim de verificar os requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212, bem como os indícios mencionados no tópico “Breve histórico – ação fiscal anterior”. Concluimos que a empresa não possui o direito de gozar da isenção das contribuições previdenciárias de que trata os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91. A empresa continua descumprimento os requisitos previstos nos incisos IV, e V, do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Os fatos foram destacados nos itens anteriores deste relatório. Procedemos, então, a apuração do crédito da contribuição previdenciária conforme o item II do § 1º, § 2º e caput do artigo 229 da Instrução Normativa RFB nº 971/ 2009.

32.3.Competência de dezembro de 2009, inclusive o décimo terceiro salário - Analisamos a documentação apresentada pela empresa a fim de verificar os requisitos previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101. Concluimos que a empresa não possui o direito de gozar da isenção das contribuições previdenciárias de que trata os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 por não ter atendido os seguintes itens no artigo 29 da Lei nº 12.101: I, II e III. Os fatos foram anteriormente demonstrados. Procedemos, então, a apuração do crédito da contribuição previdenciária conforme os itens II e V do §1º, §2º e caput do artigo 229 da Instrução Normativa RFB nº 971/ 2009.

É ver a tabela elucidativa abaixo que correlaciona os requisitos não atendidos pela entidade e que foram apontados pela fiscalização, com o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da matéria:

PERÍODO	LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	REQUISITOS NÃO ATENDIDOS	Entendimento do STF
---------	----------------------	--------------------------	---------------------

Janeiro de 2009	MP nº 446/2008 (Art. 28)	<p>II - 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;</p> <p>III - Aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;</p> <p>VI - Apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal – CADIN.</p>	No julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480 , bem como do Recurso Extraordinário 566.622/RS , não houve declaração de inconstitucionalidade dos incisos apontados pela fiscalização.
Fevereiro a Novembro de 2009	Lei nº 8.212/1991 (Art. 55)	<p>IV - Não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;</p> <p>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.</p>	No julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480 , bem como do Recurso Extraordinário 566.622/RS , não houve declaração de inconstitucionalidade dos incisos apontados pela fiscalização.
Dezembro de 2009	Lei nº 12.101/2009 (Art. 29)	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	De acordo com o entendimento encampado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480 , os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu

		<p>pelos respectivos atos constitutivos;</p> <p>II - Aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p>
--	--	---	--

Percebe-se, pois, incorreta a afirmativa no sentido de que todos os incisos do art. 55, da Lei nº 8.212/91, teriam sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Conforme se depreende do estudo acima, acerca das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário 566.622/RS, bem como das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480, os seguintes dispositivos foram declarados inconstitucionais:

(i) No julgamento do Recurso Extraordinário 566.622/RS, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou 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.

(ii) No julgamento das ADIs 2028 e 2036, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º ("gratuitamente e em caráter exclusivo"), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

(iii) No julgamento das ADIs 2228 e 2621, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

(iv) No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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 a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Aqui cabe esclarecer que, ao contrário do que sustentado pelo sujeito passivo em sua Petição Complementar (e-fls. 1273 e ss), ao requerer o imediato cancelamento do auto de infração, nos termos do § 4º, do artigo 26, da Lei nº 12.101/2009, a decisão proferida pelo Ministério da Educação (e-fls. 1278 e ss) expressamente ressalva que não subsistiria competência da pasta ministerial para o exame dos requisitos de natureza fiscal, ressaltando a natureza administrativa e tributária distintas. É de se ver:

[...] 4.36.4. No que diz respeito ao quanto afirmado pela Receita Federal, acerca do descumprimento pela entidade do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, tem-se que a Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Educação manifestou-se por meio do PARECER Nº 62/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, ressaltando a natureza administrativa e tributária distintas, **razão pela qual não subsiste competência desta pasta ministerial certificadora, para análise de requisitos de natureza fiscal.** (destaque ausente no original)

Assim, os requisitos para a fruição da “isenção” não foram examinados pelo Ministério da Educação, não havendo que se falar em vinculação, nos termos do § 4º, do artigo 26, da Lei nº 12.101/2009, conforme requerido pelo recorrente.

Ademais, ao contrário do que argumentado pelo recorrente, a apresentação do CEBAS, em nada altera o presente lançamento, visto que a ausência de certificação não foi o cerne da fundamentação feita pela Autoridade Tributária para propor o não reconhecimento da imunidade. Os motivos principais elencados pelo Auditor Fiscal são: (a) remuneração de sócios ou diretores, (b) aplicação de rendas e recursos integralmente no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, e (c) ausência de comprovação de regularidade fiscal.

Ultrapassado os esclarecimentos acima, entendo que não assiste razão ao recorrente no tocante à comprovação do preenchimento dos requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, cujo ônus da prova o sujeito passivo não se desincumbiu.

No que tange aos **Itens "20A", "21A" e "24A" do Relatório Fiscal**, entendo por bem ratificar integralmente os fundamentos utilizados pela decisão recorrida, por estarem em plena consonância com a legislação vigente.

Inicialmente, observa-se que a fiscalização apurou que as empresas CELTEC, MELHOR PAPEL e CEL Consultoria efetuaram pagamentos e recebimentos por conta e ordem da recorrente, sem que houvesse a devida contraprestação de contas. Em que pese a recorrente tenha apresentado contratos de prestação de serviço e demonstrações contábeis, tais documentos não se mostraram suficientes para elidir as irregularidades constatadas.

A análise dos documentos acostados revela incongruências que comprometem a lisura das operações realizadas. Destaca-se, por exemplo, que os valores dos títulos enviados para cobrança são sistematicamente superiores aos valores efetivamente recebidos pelas empresas CELTEC e MELHOR PAPEL. Ademais, verifica-se a inexistência de variação nos valores dos serviços

cobrados, apesar das significativas oscilações nos valores a receber, fato que não encontra respaldo em uma relação comercial autêntica e transparente.

Outro ponto é a constatação de vultosos créditos da CEL junto às mencionadas empresas, registrados nas contas de "Outros Credores Diversos". Especificamente, destacam-se os valores de R\$ 2.767.147,00 com a CELTEC, R\$ 2.852.436,00 com a MELHOR PAPEL e R\$ 357.187,00 com a CEL Consultoria Técnica. Esses créditos, de significativa expressão, indicam uma movimentação financeira que destoia da normalidade esperada em relações comerciais idôneas.

Importa salientar que as empresas em questão são responsáveis pela arrecadação de parcela substancial da Receita Operacional da recorrente, sem que tais valores sejam devidamente contabilizados no Ativo da mesma, permanecendo registrados no Passivo, sob titularidade das coligadas. A gravidade dessa situação é ampliada pelo fato de que a fiscalização constatou a inexistência de empregados nas referidas empresas, cujas GFIP foram informadas como "sem movimento". Tal fato é absolutamente incompatível com a magnitude dos serviços supostamente prestados, configurando indícios robustos de que tais empresas não desempenham as atividades alegadas pela recorrente.

As justificativas apresentadas para a contratação das empresas CELTEC e MELHOR PAPEL também se mostram insuficientes. Trata-se de entidade beneficente que recebe recursos do Estado por meio da não tributação da cota patronal de sua folha de pagamento, o que exige um padrão elevado de transparência e responsabilidade na gestão de seus recursos. Nesse contexto, é inadmissível a contratação de empresas cujos diretores são os mesmos que dirigem a entidade beneficente, pois tal prática compromete a imparcialidade e a probidade administrativa.

Alegações de que as empresas foram contratadas para melhor administrar dívidas e pagamentos não se sustentam diante da ausência de estrutura operacional mínima, como é o caso da inexistência de empregados. Ademais, a sequencialidade das notas fiscais emitidas demonstra que essas empresas possuem apenas um único tomador de serviços, o que é indicativo de que foram constituídas exclusivamente para atender à recorrente, sem que houvesse uma efetiva prestação de serviços a terceiros.

Ressalta-se, ainda, que os únicos segurados que integram essas empresas são seus diretores, Esther Baptista Lopes e Julio Luiz Baptista Lopes, ambos também diretores da recorrente. Tal situação é grave, pois os valores pagos pela autuada a estas empresas representam receitas exclusivas desses diretores, configurando uma transferência indireta de recursos, em evidente afronta aos princípios da moralidade e da transparência.

No que tange às demonstrações contábeis, verifica-se que a empresa CELTEC apresentou passivo a descoberto nos anos de 2008 e 2009, além de possuir crédito com empresas ligadas no valor de R\$ 2.767.147,00 em 31/12/2009. Da mesma forma, a MELHOR PAPEL apresentou um ativo irrisório frente ao montante de crédito perante empresas ligadas, indicando a inexistência de capacidade financeira autônoma para a realização das atividades contratadas.

Ademais, o contrato firmado entre a recorrente e a CELTEC explicita a movimentação financeira da autuada registrada nas contas da CELTEC, conforme disposto na Cláusula Segunda do referido contrato, o que corrobora a conclusão de que tais empresas foram criadas com o único intuito de arrecadar receitas da recorrente e realizar pagamentos de suas despesas operacionais, sem que tais movimentações fossem devidamente registradas na contabilidade da recorrente.

Em relação à argumentação da defesa de que não houve intenção de ocultar a administração de recursos, observa-se que, embora parte da documentação tenha sido apresentada, a resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 02 e 03 não foi satisfatória, limitando-se a resumos de valores recebidos e pagos, sem a devida comprovação das operações realizadas.

Para além do exposto, em relação aos **itens "22A", "26", "27" e "28" do Relatório Fiscal**, restou devidamente comprovado que a entidade recorrente destinou parte de seus recursos para a integralização do Capital Social da empresa CEL PARTICIPAÇÕES S/A – CELPAR, contrariando o disposto na legislação vigente, bem como em seu próprio estatuto social. O artigo 22 do Estatuto da Entidade, conforme juntado às fls. 256/265, é claro ao estabelecer que as receitas, rendas e resultados operacionais devem ser aplicados integralmente no território nacional e na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, vedando expressamente a constituição de patrimônio de sociedade sem caráter beneficente.

A argumentação da recorrente, no sentido de que não haveria impedimento legal para o investimento em outra empresa, não se sustenta quando analisada à luz das especificidades legais que regem as entidades beneficentes para fins de reconhecimento da imunidade tributária. A fiscalização demonstrou, de forma inequívoca, que a CELPAR é uma sociedade empresária com fins lucrativos, destinada à participação no capital de outras empresas, como a sociedade Liceu Franco Brasileiro S/A, conforme estipulado no artigo 3º de seu ato constitutivo.

A participação da recorrente na CELPAR não só caracteriza desvio de recursos, mas também representa uma afronta direta ao dispositivo estatutário e à legislação vigente, uma vez que tais recursos deveriam ser exclusivamente alocados em suas finalidades institucionais. A tentativa da recorrente de justificar tal movimentação como um erro contábil também não encontra respaldo, haja vista que não foram observados os procedimentos normativos exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 19.11, Resolução CFC Nº 1.179/2009).

A propósito, o balanço patrimonial de 2009 evidencia a manutenção de um saldo devedor de R\$ 720.000,00, constante na conta 1.3.01.01.001, o qual perdurou entre os anos de 2007 a 2012. A simples alegação de erro contábil não é suficiente para desconsiderar tal registro, especialmente na ausência de qualquer comprovação de reversão efetiva dos recursos para o patrimônio da entidade.

Destaca-se que, para se comprovar que um aporte de recursos para uma empresa coligada tenha sido desfeito, é necessário demonstrar, de forma cabal, a materialidade do

reingresso dos recursos na entidade isenta, o que não ocorreu no presente caso. A inexistência de qualquer prova documental que comprove a reversão do investimento à entidade reforça o entendimento de que houve, de fato, desvio de finalidade.

Além disso, a jurisprudência e a legislação tributária são claras ao estabelecer que, ainda que as entidades imunes possam realizar investimentos, quaisquer resultados positivos advindos desses investimentos devem ser integralmente reinvestidos em suas atividades institucionais. No presente caso, a recorrente não demonstrou que houve qualquer retorno financeiro ou aplicação dos resultados obtidos com o investimento na CELPAR em suas finalidades sociais.

A Nota Técnica COSIT Nº 08/2009, embora reconheça a possibilidade de participação de entidades imunes em outras sociedades, estabelece que tal participação deve, obrigatoriamente, contribuir para o cumprimento de seus objetivos estatutários, o que não se verifica no presente caso. A simples transferência patrimonial, sem qualquer comprovação de retorno para a entidade, é insuficiente para manter o benefício fiscal.

Dessa forma, o aporte de recursos pela recorrente em sociedade empresária com fins lucrativos configura, portanto, o descumprimento dos requisitos legais para a manutenção da imunidade fiscal, nos termos do inciso III do artigo 28 da MP Nº 446/2008, do inciso V do artigo 55 da Lei Nº 8.212/91 e do inciso II do artigo 29 da Lei Nº 12.101/2009, lastreados no artigo 14, inciso II do CTN.

No tocante o **item "23A" do Relatório Fiscal**, verifica-se que a recorrente realizou, em 10/09/2003, com aditamento em 09/03/2009, um contrato de mútuo com a empresa Liceu Franco Brasileiro S/A. Conforme descrito no relatório, a movimentação na conta “Exigível a Longo Prazo”, subconta 2.2.02.01.004 - Liceu Franco Brasileiro, evidencia lançamentos a débito no valor de R\$ 3.093.049,13, correspondentes ao faturamento da empresa, e lançamentos a crédito no valor de R\$ 260.211,00, referentes a transferências entre empresas.

A recorrente sustenta que a movimentação de recursos está amparada pelo contrato de mútuo firmado com o Liceu Franco Brasileiro S/A, destacando que houve autuações aplicadas ao Liceu, com cobrança de IOF e IRPJ, considerando a licitude dos empréstimos realizados, com remuneração à taxa de 12% ao ano.

Entretanto, conforme bem analisado pela decisão recorrida, as provas apresentadas não corroboram a tese defensiva da recorrente, mas, ao contrário, revelam operações atípicas entre as empresas envolvidas. A estipulação de juros de 12% ao ano em um empréstimo à autuada, combinado com a cláusula que permite a amortização do débito “quando julgar conveniente”, caracteriza um contrato que extrapola as práticas usuais de mútuo, podendo configurar um suprimento recíproco de recursos. Tal característica se confirma pela prorrogação do retorno do capital por cinco anos, com possibilidade de nova prorrogação, conforme o aditamento firmado em 09/03/2009, o que efetivamente ocorreu.

Adicionalmente, a análise do contrato de mútuo revela anomalias contratuais significativas. A ausência de estipulação clara dos valores transacionados entre as partes e o prazo alongado, aliado à flexibilidade conferida à tomadora do empréstimo para amortizar o débito a seu critério, destoam das características típicas de um contrato de empréstimo. Tais peculiaridades não passaram despercebidas pela fiscalização da Receita Federal do Brasil (RFB), que, ao lavrar o auto de infração contra o Liceu Franco Brasileiro S/A, já havia identificado tais irregularidades.

Embora o mérito das autuações contra o Liceu Franco Brasileiro não esteja em análise nesta decisão, os documentos apresentados pela recorrente evidenciam movimentações financeiras relevantes entre o Liceu e a recorrente, fortalecendo o entendimento de que os recursos foram utilizados de maneira não condizente com a legislação vigente.

Outro aspecto relevante destacado na decisão recorrida é o fato de que, apesar do crescente prejuízo acumulado pela recorrente, os demonstrativos contábeis do exercício de 2009 apontam para um aumento nos empréstimos concedidos a empresas coligadas. Esse comportamento contábil, que implica na transferência de recursos para outras empresas, agrava o prejuízo da recorrente e não se justifica pela alegação de reinvestimento nas atividades operacionais próprias.

A relação entre a recorrente e a empresa CELPAR Participações S/A, cuja única finalidade é a participação no capital do Liceu Franco Brasileiro S/A, também merece destaque. A fiscalização constatou que o Liceu remunerava o sócio em comum entre as três empresas, Sr. Luiz Baptista Lopes, o que caracteriza a obtenção de vantagens indiretas por parte do diretor da recorrente. Esse fato contraria explicitamente os requisitos para a manutenção da “isenção” tributária da entidade beneficente, que exige que seus diretores não sejam remunerados nem usufruam vantagens de qualquer tipo, conforme disposto na Medida Provisória 446/2008, artigo 28, inciso II, Lei 8.212/1991, artigo 55, inciso IV, e Lei 12.101/2009, artigo 29, inciso II.

É incontroverso, pois, que houve repasses de recursos da autuada à empresa Liceu Franco Brasileiro S/A durante todo o período do lançamento (exercício de 2009). Considerando que o diretor da autuada era também acionista da CELPAR e diretor do Liceu Franco Brasileiro, conclui-se que houve descumprimento das normas que regem a isenção tributária das entidades beneficentes, configurando a irregularidade apontada pela fiscalização.

Já no tocante ao **item "31" do Relatório Fiscal**, resta claro que os fundamentos utilizados pela decisão recorrida são plenamente coerentes com o arcabouço normativo vigente à época dos fatos geradores, não havendo qualquer razão para reformar a conclusão anteriormente alcançada.

Em primeiro lugar, é imperioso destacar que a exigência de comprovação da regularidade fiscal, contrariamente ao que sustenta a recorrente, encontra respaldo expresso em diversos dispositivos legais. O artigo 29, inciso III, da Lei nº 12.101/2009, bem como o artigo 28, inciso IV, da Medida Provisória nº 446/2009, estabelecem, de forma inequívoca, a necessidade de

regularidade fiscal como condição para o gozo da imunidade tributária. Ademais, o parágrafo 6º do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 reforça esse entendimento ao especificar o requisito da regularidade fiscal no tocante às contribuições previdenciárias.

Observa-se que, à época dos fatos geradores, esses dispositivos legais estavam em plena vigência e a Lei nº 12.101/2009 reafirma a impossibilidade de se eximir do cumprimento dessas obrigações legais para fins de gozo da “isenção” tributária pretendida. A pretensão da recorrente de afastar tal exigência não encontra amparo na legislação, revelando-se, portanto, destituída de fundamento jurídico válido.

Ademais, ao analisarmos as certidões apresentadas pela defendente, constantes às fls. 346/348 dos autos, constata-se que estas não se referem ao período do lançamento objeto do auto de infração. Tal fato é suficiente para concluir que não houve a comprovação do cumprimento do requisito da regularidade fiscal, conforme exigido pelos atos normativos supramencionados. Destaca-se, ainda, que não foi anexada qualquer certidão que atestasse a regularidade das contribuições previdenciárias, o que agrava a situação da recorrente e reforça a ausência de cumprimento das condições legais para o gozo da isenção.

Com base no parágrafo 1º do artigo 32 da Lei nº 12.101/2009, impõe-se a suspensão do direito à “isenção” das contribuições previdenciárias no período objeto deste lançamento. A legislação é clara ao estabelecer que a falta de comprovação da regularidade fiscal impede o usufruto de benefícios tributários, não restando margem para interpretações que afastem tal determinação.

Assim, é forçoso concluir que, apesar das alegações da recorrente de que teria cumprido todos os requisitos legais para o gozo da imunidade tributária, os fatos constantes nos autos demonstram o contrário e são suficientes para afastar o direito à benesse fiscal pretendida.

3.2. Bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos empregados.

Em relação ao lançamento em epígrafe, trata-se de matéria atualmente sumulada no âmbito deste Conselho. É de se ver:

Súmula CARF nº 211

A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.

O entendimento sumulado é no sentido de que a destinação de bolsa de estudos aos dependentes do segurado não se encontra dentre as exclusões do conceito de salário de contribuição do art. 28, § 9º da lei 8212/91. Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos segurados, independentemente do tipo de curso ofertado.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite