



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.731657/2014-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-012.215 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CENTRO EDUCACIONAL DA LAGOA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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.

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.

## 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. 635 e ss), trata-se de Autos de Infração lançados pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no qual são exigidas as seguintes contribuições:

**AI nº 51.063.708-6**, no valor de R\$ 4.609.301,24, relativo à contribuição da empresa, inclusive SAT, sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais, e

**AI nº 51.063.709-4**, no valor de R\$ 942.811,72, relativo à contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (Terceiros - FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE).

Todos os valores acima foram consolidados em 18/11/2014.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 89/96, 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, previstos no artigo 29, incisos II e III da Lei 12.101/2009, conforme os fatos a seguir narrados:

Verificou-se que na DIPJ 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”, sendo que tal fato já constava nos balanços patrimoniais dos anos anteriores (2007, 2008 e 2009), e persistiu até o ano de 2013, conforme informação na DIPJ 2013. Assim, ao aplicar recurso em outra empresa, a Autuada descumpriu o requisito previsto no inciso II do artigo 29 da Lei 12.101/2009, que dispõe:

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

(...)

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

Constatou-se também que a empresa não apresentou certificados de regularidade fiscal relativos às contribuições para o FGTS nem em relação às contribuições previdenciárias e devidas a terceiros, para o período objeto do lançamento. Os certificados apresentados foram expedidos, respectivamente, em 08/01/2014 e 04/08/2013. Através de consulta aos sistemas informatizados verificou-se a existência de vários débitos relativos a contribuições previdenciárias para períodos anteriores a 2010, sendo que alguns deles foram regularizados através de

parcelamento, mas somente em 03/07/2011. Portanto, no período fiscalizado a Autuada encontrava-se em débito, logo impossibilitada de ter certidão negativa ou positiva com efeito de negativa, o que infringe o requisito do inciso III do artigo 29 da Lei 12.101/2009, verbis:

Art. 29 (...)

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;

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 13/2010), tendo sido, portanto, realizado o lançamento para apuração do crédito devido, com base no artigo 229, §1º, incisos II e V da IN RFB 971/2009.

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 presentes lançamentos 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). Foram considerados na apuração os pagamentos efetuados referentes ao exercício de 2010 (RADA - fls. 25/45 e 66/86).

Notificada pessoalmente dos lançamentos em 19/11/2014, a Autuada apresentou impugnação total em 18/12/2014 (fls. 166/178), assinada pelo seu procurador, com documentação relativa à representação acostada às fls. 179/182. 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.
2. No mérito, afirma que no ano de 2010 detinha a certificação do Conselho Nacional de Assistência Social – CEBAS, para o qual obteve renovação até 20/03/2013. Por esse motivo, devem ser observados os procedimentos do artigo 32 da Lei 12.101/2009 para se promover a exigência fiscal à Impugnante.
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 ao item 6 do Relatório Fiscal, no qual a Fiscalização sustenta a suspensão da imunidade/isenção fiscal com base no investimento efetuado pela Impugnante na empresa CEL PARTICIPAÇÕES S/A – CELPAR, afirma que o citado investimento 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.
5. 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.
6. 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.
7. Ressalta que foi providenciada a retirada do equívoco contábil presente no balanço referente ao ano de 2012, o qual anexa (fls. 345).
8. Cita o artigo 30 da Lei 12.101/2009, afirmando que, segundo o texto, a entidade imune pode manter uma empresa, a qual não usufruirá o seu favor, e, portanto, não há vedação na norma que a Defendente tenha outros investimentos, sejam eles ações, fundos, ou quotas, motivo pelo qual o fundamento arrolado pelo Auditor Fiscal não prospera.
9. Quanto ao item 7 do Relatório Fiscal, alega que 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. 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.
10. 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. 183/348.

Posteriormente, em 08/04/2015, apresenta aditivo à peça defensiva, fls. 362/364, alegando que, ao analisar o Relatório de Documentos Apresentados, e verificando o rol de GPS

pagas no período do lançamento, constatou que os pagamentos efetivados pelo contribuinte não foram expurgados da autuação, e estão sendo cobrados novamente pela Fiscalização. Acosta cópias das GPS (fls. 495/614), e requer a improcedência do lançamento por duplicidade de cobrança.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 635 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: 01/01/2010 a 31/12/2010

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LEI 12.101/2009. SUSPENSÃO. APLICAÇÃO INTEGRAL DAS RENDAS E RESULTADO OPERACIONAL. REGULARIDADE FISCAL.**

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 660 e ss), alegando, em suma, o que segue:

1. Preliminarmente a Recorrente alega que parte dos valores cobrados já foi devidamente paga, conforme comprovado por Guias da Previdência Social (GPS) anexadas ao processo e segundo o artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN), o pagamento extingue o crédito tributário.
2. A decisão de primeira instância, no entanto, considerou que esses pagamentos já haviam sido registrados nos sistemas da Receita Federal. A Recorrente contesta essa informação, argumentando que apenas três meses foram analisados (janeiro, maio e agosto de 2010), deixando de fora outros períodos pagos. Assim, a Recorrente requer a anulação do Auto de Infração por duplicidade de cobrança ou, alternativamente, a exclusão dos valores já pagos.
3. No mérito, a Recorrente defende o direito à imunidade tributária garantida pelo artigo 195, §7º da Constituição Federal e pela Lei nº 12.101/2009, que regulamenta os requisitos para o gozo do benefício. O Centro Educacional da Lagoa possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) válido durante o período fiscalizado, o que comprova o direito à imunidade.

4. O recurso enfatiza que a imunidade tributária é condicionada, mas todos os requisitos legais foram cumpridos, conforme o artigo 14 do CTN: não distribuição de lucros, aplicação integral dos recursos no País e escrituração contábil regular. O recurso também cita jurisprudência do STF e do STJ, que reconhecem a imunidade de entidades que cumprem com os requisitos legais.
5. O recurso contesta ainda o principal argumento da autuação: o suposto investimento de R\$ 720.000,00 na CELPAR. A defesa afirma que o investimento não foi efetivado, tratando-se de um erro contábil. Os imóveis que constituiriam o capital social da CELPAR foram objeto de execução judicial e arrematados por terceiros, o que comprova que a entidade não aplicou recursos em atividades alheias aos seus objetivos institucionais. A própria decisão de primeira instância reconhece que os imóveis nunca foram registrados em nome da CELPAR. Em 2013, o balanço patrimonial da Recorrente foi ajustado para refletir corretamente a situação, eliminando qualquer registro do suposto investimento. Dessa forma, fica comprovado o cumprimento do requisito de aplicação integral dos recursos.
6. A recorrente também discorreu sobre a regularidade fiscal. A autuação indicou a ausência de comprovação dessa regularidade como motivo para a suspensão da imunidade. No entanto, a Recorrente alega que apresentou Certidões Negativas de Débitos (CNDs), demonstrando sua regularidade fiscal. O sistema da Receita Federal não permite a emissão de certidões retroativas ao período de 2010, e, por isso, cabe à fiscalização comprovar a ausência da regularidade fiscal, o que não foi feito. Assim, a imposição da regularidade fiscal como condição para a imunidade é indevida.

Posteriormente, o recorrente apresentou Petição Complementar (e-fls. 813 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 dos Recursos Voluntários.

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. Preliminar.

Preliminarmente, o recorrente alega que já havia efetuado o pagamento de parte dos valores cobrados, comprovando isso por meio das Guias da Previdência Social (GPS) anexadas ao processo. A decisão de primeira instância, contudo, considerou que esses pagamentos já estavam registrados nos sistemas da Receita Federal.

A Recorrente contesta essa conclusão, afirmando que a fiscalização só teria analisado três meses do período fiscalizado, deixando de fora outros meses que também haviam sido pagos.

Diante disso, a Recorrente solicitou a anulação do Auto de Infração pela duplicidade de cobrança ou, alternativamente, a exclusão dos valores pagos do montante cobrado.

Pois bem.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Isso porque vislumbro que todas as guias mencionadas pelo recorrente em seu Recurso Voluntário, notadamente na tabela de e-fl. 663, foram devidamente apropriadas ao lançamento, o que pode ser facilmente constatado mediante a soma dos valores totais, por competência, indicados no documento “RDA – RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS”, em comparação com os mesmos valores constantes no documento “RADA – RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS”.

Cabe observar que os valores que indicados no documento “RADA – RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS” são apresentados em sua totalidade, por competência, fato este que provavelmente não foi observado pelo recorrente ao analisar a situação posta, o que o deve ter levado a crer que as guias constantes na tabela de e-fl. 663 não teriam sido apropriadas ao lançamento.

Assim, correta a decisão recorrida ao afirmar que:

[...] a prova documental ali acostada (GPS de fls. 495/614) em nada altera o lançamento tributário, eis que os pagamentos a que se referem já foram automaticamente considerados pelos sistemas informatizados, tendo sido apropriados para quitação dos valores declarados como devidos pelo contribuinte em GFIP, como demonstram telas extraídas do sistema da Receita Federal do Brasil, anexadas a título de comprovação exemplificativa.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

## 3. Mérito.

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. A fiscalização identificou duas irregularidades principais que

motivaram a suspensão da imunidade tributária da entidade, com base no artigo 29 da Lei 12.101/2009:

A primeira foi o descumprimento do **inciso II do art. 29**, que exige que a entidade aplique todas as suas rendas, recursos e superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. A fiscalização identificou que o Centro Educacional da Lagoa havia investido R\$ 720.000,00 na CEL PARTICIPAÇÕES S/A (CELPAR), correspondendo a 27,59% do capital social da empresa. Esse investimento constava no balanço patrimonial da entidade como participação societária desde 2007, persistindo até 2013. A CELPAR tinha como objetivo a participação no capital de outras empresas, como o Liceu Franco Brasileiro S/A, que não estava diretamente ligado às finalidades assistenciais do Centro Educacional da Lagoa, caracterizando desvio do propósito institucional exigido pela lei.

A segunda irregularidade apontada pela fiscalização foi o descumprimento do **inciso III do art. 29**, que exige a apresentação de certidões negativas ou certidões positivas com efeitos de negativa relativas aos tributos administrados pela Receita Federal e ao FGTS. A entidade não conseguiu comprovar regularidade fiscal durante o período de apuração (2010), apresentando certidões apenas em 2013 e 2014. Foram identificados débitos previdenciários em períodos anteriores a 2010, alguns regularizados apenas em 2011.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo alega, em suma, que é uma associação sem fins lucrativos, com certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) desde 1982, além de títulos de utilidade pública federal, estadual e municipal. Ademais, pontua que o investimento na CELPAR não descaracteriza sua natureza filantrópica, pois não houve distribuição de lucros e o investimento foi, supostamente, um erro contábil corrigido em 2013. Defende, ainda, que a Lei 12.101/2009 não poderia impor requisitos adicionais à imunidade tributária além daqueles previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

Pois bem.

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

### **3.1. 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<sup>a</sup>. Min<sup>a</sup>. 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.

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

Prosseguindo 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.

Cumprir 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 competência<sup>1</sup>. 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**.

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 n.º 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

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

imunidade inculpada 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 51.063.709-4**, 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.**

### **3.3. 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 Carvalho<sup>2</sup>, 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:

(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

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

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.

### 3.4. 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 2010.

A propósito, é de se ver o Relatório Fiscal (e-fls. 92/93):

[...] 6. DA PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS EMPRESAS

6.1 Na ficha "62 — Participação Permanente em Coligadas ou Controladas" da DIPJ de 2010 do Centro Educacional da Lagoa — CEL consta uma participação de R\$720.000,00 no capital da CEL Participações S/A CELPAR (27,59% do capital), CNPJ 02.201.787/0001-85.

6.2 No balanço patrimonial do Centro Educacional da Lagoa — CEL do ano de 2010 aparece um saldo devedor na conta de Ativo Permanente "1.3.01.01.001 — Participação Societária" no valor de R\$ 720.000,00.

6.3 Este fato já constava dos balanços patrimoniais de 2007, 2008 e 2009 e continuou pelo menos até o ano de 2013, conforme verificado na DIPJ 2013.

6.4 Ao aplicar recurso na CELPAR, o CEL está descumprindo requisito básico para ter direito a isenção das contribuições previdenciárias que é o de aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, conforme art. 29, inciso II da Lei 12.101/2009.

7. REGULARIDADE FISCAL

7.1 Solicitamos no TIF a apresentação 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 para o período fiscalizado.

7.2 A empresa não apresentou certificado para o período solicitado. Apresentou apenas certidão conjunta positiva com efeitos de negativa expedida, em 04/08/2013, 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."

7.3 Já com relação ao certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço — FGTS, a empresa não apresentou certificado para o período solicitado. Apresentou certificado expedido em 08/01/2014.

7.4 Foi verificado através do Sistema de Arrecadação (Dataprev) — Consulta Valores a Recolher x Valores Recolhidos (tela em anexo) a existência de diversos débitos previdenciários em períodos anteriores a 2010, entre os valores declarados pela empresa em GFIP e os valores recolhidos por ela.

7.5 Alguns destes já foram formalizados através de Documento de Débito — DCGB,

como por exemplo as de n. 36612559-1 (período 08/2008 a 10/2008) e n. 39296722-7 (período 09/2000 a 06/2004) que só foram regularizados, através de parcelamento, em 03/07/2011 (tela em anexo), estando até esta data em débito

com relação as contribuições previdenciárias e portanto impossibilitada de ter CND negativa ou positiva com efeito de negativa, relativa ao período fiscalizado, conforme art. 29 inciso III, da Lei 12.101/2009.

#### 8. DA ANÁLISE DOS REQUISITOS LEGAIS PARA ISENÇÃO

8.1 Analisamos a documentação apresentada pela empresa a fim de verificar os requisitos previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009. Concluímos 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 incisos II e III do artigo 29 da Lei nº 12.101, conforme anteriormente demonstrado. 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 a Dezembro de 2010	Lei nº 12.101/2009 (Art. 29)	<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>De acordo com o entendimento encampado no julgamento da <b>Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480</b>, os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.</p>

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. 813 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. 818 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) aplicação de rendas e recursos integralmente no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, e (b) 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.

A começar, 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 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.

Ressalte-se, ainda, que a alegação de que o investimento teria sido realizado por meio da transferência de um imóvel que já não integrava o patrimônio da entidade desde 2003 não encontra respaldo na documentação acostada aos autos. A Certidão de Ônus Reais dos imóveis indicados demonstra que os mesmos nunca foram registrados em nome da CELPAR, tendo sido arrematados em razão de execução fiscal movida contra a entidade recorrente.

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 II do artigo 29 da Lei Nº 12.101/2009, lastreado no artigo 14, inciso II do CTN.

Para além do exposto, também constato que a entidade não comprovou sua regularidade fiscal, conforme muito bem elucidado pela decisão recorrida.

Em primeiro lugar, é imperioso destacar que a exigência de comprovação da regularidade fiscal, contrariamente ao que sustenta a recorrente, encontra respaldo no artigo 29, inciso III, da Lei nº 12.101/2009 que estabelece, de forma inequívoca, a necessidade de regularidade fiscal como condição para o gozo da imunidade tributária.

Observa-se que, à época dos fatos geradores, esse dispositivo legal estava em plena vigência, reafirmando 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, 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.

### **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